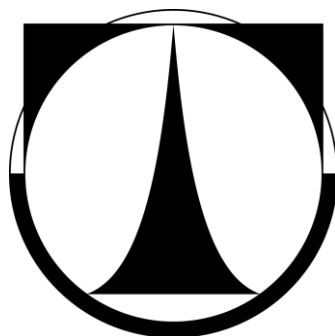


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



Diplomová práce

2010/2011

Bc. Pavla Sluková

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomie

KOMPARACE FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ
DLE ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS/IAS

Comparison Financial Reporting
According to Czech Legislation and IFRS/IAS

DP – EF – KFÚ – 2011 62

Pavla Sluková

Vedoucí práce: Ing. Josef Horák, Ph.D.

Konzultant: Ing. Jakub Hausner, controlling, Benteler s. r. o.

Počet stran: 115

Počet příloh: 10

Datum odevzdání: 6. 5. 2011

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne: 6. 5. 2011

Podpis: Pavla Sluková

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé diplomové práce Ing. Josefu Horákovi, PH.D. za jeho odborné vedení, ochotu a kontrolu diplomové práce. Mé díky patří také Ing. Jakubovi Hausnerovi za cenné informace z praxe. V neposlední řadě bych ráda poděkovala mé rodině, příteli i přátelům, kteří mi dodávali optimismus a sílu při studiu.

V Liberci dne: 6. 5. 2011

Podpis: Pavla Sluková

Anotace

Předmětem diplomové práce je poukázat na rozdíly mezi českou legislativou a mezinárodními účetními standardy (dále IFRS/IAS). První část je věnována charakteristice českého účetního systému, kde se vychází především ze zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., českých účetních standardů (ČÚS) a také ze souboru vyhlášek určených pro jednotlivé typy účetních jednotek. Druhá část se zabývá charakteristikou IFRS/IAS, třetí je zaměřena na popis procesu harmonizace účetnictví v rámci Evropské Unie (dále EU). V předposlední části jsou na vybraných finančních výkazech posuzovány konkrétní rozdíly mezi českou legislativou a IFRS/IAS. Poslední část diplomové práce je koncentrovaná na praxi. Teorie a zjištěné poznatky jsou demonstrovány na praktických příkladech. Na závěr jsou zhodnoceny veškeré kladné a záporné stránky vyplývající z jednotlivých účetních systémů.

Klíčová slova

Česká legislativa, České účetní standardy, Mezinárodní účetní standardy, harmonizace účetnictví

Annotation

Subject of this thesis is to highlight the differences between the Czech legislation and International Financial Reporting Standards (IFRS / IAS). The first part is devoted to the characteristics of the Czech accounting system, which is based primarily on the Act No. 563/1991 Coll., Czech Accounting Standards (CAS) and a set of regulations designed for different types of entities. The second part is dealt with characteristic of the IFRS / IAS, the third is aimed at describing the process of accounting harmonization within the European Union (EU). Specific differences between the Czech legislation and IFRS / IAS are examined on the selected financial statements in the penultimate section. The last part of this thesis is concentrated on the practice. The last part of this thesis is concentrated on the practice. Theory and findings are demonstrated on practical examples. Finally there is an evaluation of all positive and negative aspects of the revenues resulting from the various accounting systems.

Keyword

Czech legislation, the Czech Accounting Standards, International Accounting Standards, accounting harmonization

Obsah

| | |
|---|----|
| Seznam obrázků | 11 |
| Seznam tabulek..... | 12 |
| Seznam použitých zkratk, zkratkových slov a symbolů | 13 |
| Úvod | 15 |
| 1 Český účetní systém | 17 |
| 1. 1 Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. | 17 |
| Vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb. | 21 |
| 1. 2 České účetní standardy | 21 |
| 1. 3 Dokumentace | 22 |
| 1. 3. 2 Účetní knihy..... | 24 |
| Účetní zápisy..... | 26 |
| Princip dokumentace..... | 27 |
| 1. 4 Kontrolní systém v rámci účetní jednotky..... | 28 |
| 1. 5 Účetní uzávěrka a závěrka | 30 |
| 1. 5. 1 Účetní uzávěrka | 30 |
| 1. 5. 2 Účetní závěrka | 33 |
| 2 IFRS/ IAS | 35 |
| 2.1 Koncepční rámec | 37 |
| 2.2 Standardy IAS 1, IAS 7 | 41 |
| 3 Harmonizace účetnictví v rámci EU..... | 43 |
| 4 Komparace vybraných finančních výkazů | 46 |
| 4.1 Obecné rozdíly mezi ČÚL a IFRS..... | 46 |
| 4.2 Rozvaha | 48 |
| 4.2.1 Rozvaha podle ČÚL..... | 48 |
| 4.2.2 Rozvaha podle IFSR | 49 |

| | |
|---|-----|
| 4.2.3 Komparace ČÚL s IFRS | 52 |
| 4.3 Výsledovka | 53 |
| 4.3.1 Výkaz zisku a ztráty (Výsledovka) podle ČÚL | 53 |
| 4.3.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření (Výsledovka) podle IFRS | 54 |
| 4.3.3 Komparace ČÚL s IFRS | 57 |
| 4.4 Přehled o peněžních tocích (Cash flow) | 58 |
| 4.4.1 Přehled o peněžních tocích podle ČÚL | 58 |
| 4.4.2 Výkaz peněžních toků podle IFRS | 59 |
| 4.4.3 Komparace ČÚL s IFRS | 62 |
| 4.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu | 63 |
| 4.5.1 Přehled o změnách vlastního kapitálu podle ČÚL..... | 63 |
| 4.5.2 Vlastní kapitál, výkaz změn vlastního kapitálu podle IFRS | 64 |
| 4.5.3 Komparace ČÚL s IFRS | 67 |
| 4.6 Příloha..... | 67 |
| 4.6.1 Příloha podle ČÚL | 67 |
| 4.6.2 Komentář k účetním výkazům IFRS | 68 |
| 4.6.3 Komparace ČÚL s IFRS | 69 |
| 5 Praktické příklady..... | 71 |
| 5.1 Leasing..... | 71 |
| 5.1.1 Příklad na zaúčtování leasingu u nájemce | 72 |
| 5.2 Odložená daň (OD)..... | 81 |
| 5.3 Komponenty dlouhodobého majetku (dále DM)..... | 87 |
| 5.2.1 Příklad na zaúčtování náhradních dílů..... | 87 |
| Závěr..... | 93 |
| Seznam použité literatury | 97 |
| Seznam příloh..... | 100 |

Seznam obrázků

Obr. 1.1: Ukázka jednoduchého a složeného účetního zápisu, s. 24.

Obr. 5.1: Zaúčtování leasingu u nájemce dle ČÚL, s. 72.

Obr. 5.2: Zachycení účetních výkazů za roky 2010 – 2013 dle ČÚL, s. 73.

Obr. 5.3: Zaúčtování leasingu u nájemce dle IFRS, s. 76.

Obr. 5.4: Zachycení účetních výkazů za roky 2010 – 2013 dle IFRS, s. 77.

Obr. 5.5: Zaúčtování účetních případů na OD dle IFRS, s. 84.

Obr. 5.6: Zaúčtování účetních případů o náhradních dílech dle ČÚL, s. 86.

Obr. 5.7: Zaúčtování účetních případů o náhradních dílech dle IFRS, s. 89.

Seznam tabulek

Tab. 1.1: Souvztažnost účtů, s. 21.

Tab. 1.2: Stupně analytické evidence, s. 23.

Tab. 1.3: Vzor tabulkové předvahy, s. 27.

Tab. 1.4: Zaúčtování vypočtené daně z příjmu, s. 30.

Tab. 4.1: Složky účetní závěrky, s. 46.

Tab. 4.2: Zařazení úroků, dividend, daní, s. 61.

Tab. 5.1: Převod budoucích leasingových splátek na SH v daném roce, s. 74.

Tab. 5.2: Určení částek zůstatkových hodnot v účetnictví a daňového základů, s. 80.

Tab. 5.3: Stanovení výše účetní hodnoty užitkového automobilu, s. 80.

Tab. 5.4: Určení N ve výsledovce dle standardů IFRS, s. 81.

Tab. 5.5: Vypočítání odložené daně pomocí metody rozvahové, s. 82.

Tab. 5.6: Pohyb odloženého daňového závazku, s. 83.

Tab. 5.7: Záznam DM v účetnictví dle ČÚL, s. 87.

Tab. 5.8: Přehled majetku firmy XY, s. 87.

Tab. 5.9: IFRS – zaznamenání DM v účetnictví, s. 88.

Seznam použitých zkratk, zkratkových slov a symbolů

| | |
|-------|---|
| A | Aktiva |
| CAS | Czech Accounting Standards |
| CF | Cash Flow |
| č. | číslo |
| ČR | Česká republika |
| ČÚL | Česká účetní legislativa |
| ČÚS | České účetní standardy |
| D | Dal |
| DPH | Daň z přidané hodnoty |
| EHS | Evropské hospodářské společenství |
| ES | Evropské společenství |
| EU | Evropská Unie |
| HV | Hospodářský výsledek |
| Fa | Faktura |
| Fi | Firma |
| FO | Fyzická osoba |
| IAFC | International Association of Fire Chiefs |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IAS | International Accounting Standards |
| IASC | International Accounting Standards Committee |
| IASCF | International Accounting Standards Committee Foundation |
| IFRIC | IFRS Interpretations Committee |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IFRSF | International Financial Reporting Standards Foundation |
| KS | Konečný stav |
| MD | Má dáti |
| Obr. | Obrázek |
| Odst. | Odstavec |
| P | Pasiva |

| | |
|---------|--|
| PO | Právnícká osoba |
| PS | Počáteční stav |
| r. | Rok |
| s. | Strana |
| SAC | IFRS Council |
| Sb. | Sbírky |
| SIC | Standing Interpretations Committee |
| Tab. | Tabulka |
| TUL | Technická univerzita v Liberci |
| US GAAP | United States Generally Accepted Accounting Principles |
| ÚVH | Úplný výsledek hospodaření |
| VH | Výsledek hospodaření |
| § | paragraf |
| % | procento |
| Σ | suma |

Úvod

Celý svět a tudíž i světová ekonomika jsou spjaty s procesem globalizace. Ten tkví v propojenosti mnoha sfér – ekonomických, kulturních, sociálních, politických a mnoho dalších. Příčin této provázanosti je více. Hlavními důvody jsou vznik velkých nadnárodních společností a snaha o hospodářský růst. Je známo, že s globalizací souvisí také volný pohyb zboží, osob a kapitálů, proto je důležité sjednotit právní a ekonomické systémy jednotlivých zemí. Firmy stále více touží po efektivnější alokaci svého kapitálu a také je přikládán čím dál větší význam tokům informací a to především o hospodaření firem. Zdrojem informací bylo a je finanční účetnictví, které by mělo zobrazovat poctivý a reálný obraz finanční, majetkové a důchodové situace podniku. Aby nedocházelo k nesrovnalostem ve vykazování účetnictví, tzn. v účetních výkazech, bylo třeba sblížit mezinárodní výsledky účetnictví. K tomu sloužil tzv. proces harmonizace.

Prostředkem harmonizace jsou direktivy Evropského společenství (ES), které musí země EU zapracovat do své národní legislativy. Česká republika je zařadila do svého systému v roce 1990. Jedná se o třináct direktiv, z nichž nejdůležitější jsou čtvrtá, sedmá a osmá direktiva – více o nich v 3. kapitole. Není určeno jakým způsobem tohoto dosáhnout, pouze určují směr, jakým se vydat. Zájem o harmonizaci projevují především kapitálové společnosti, trhy a také burzy cenných papírů. Obchodování s nimi totiž znamená dodržování přísných opatření, jejich součástí je také sestavovat účetní výkazy v souladu s pravidly mateřské země, čili země, ve které společnosti sídlí. Sjednocení těchto pravidel a přiblížení formy a obsahu výkazů zjednodušuje celý proces. Na základě účetních výkazů jsou často přijímána závažná rozhodnutí, proto i z tohoto důvodu je podobnost jednotlivých účetních výkazů a pravidel důležitá. (Kovanicová, 2004, s. 110).

Od roku 2002 se jednotlivé země Evropské Unie zavazují implementovat mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS/IAS) a to nejpozději do začátku roku 2005. Toto nařízení vydala Rada EU a týká se především společností kótovaných na evropských burzách cenných papírů. Česká republika se stala plnoprávním členem EU 1. května 2004 a tím se zavázala, že zavede směrnice EU do české legislativy. (Kovanicová, 2008, s. 131).

Cílem této práce je porovnat jednotlivé účetní výkazy, metody oceňování, uznávání a jednotlivé položky účetní závěrky v České republice v souvislosti s požadavky plynoucí z mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jedná se o aktuální a velice zajímavé téma, proto jsem si ho vybrala.

Má práce se skládá ze tří hlavních částí, které jsou rozděleny do podkapitol. První část je zaměřena na podrobnější charakteristiku české legislativy, druhá na deskripci mezinárodních účetních standardů. Třetí část se zabývá harmonizací české účetní legislativy spolu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Konkrétními diferencemi ve finančním výkaznictví se zabývá část čtvrtá a v poslední je pozornost věnována praktickým příkladům.

1 Český účetní systém

Český účetní systém je ovlivňován mnoha legislativními prvky, z toho ty nejzákladnější jsou zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., soubor vyhlášek pro jednotlivé typy účetních jednotek, především vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb. a od 1. 1. 2004 české účetní standardy. Zákon o účetnictví se zabývá pouze „podvojným účetnictvím“, nyní již nazýváno účetnictví. Změny zákona o účetnictví upravuje zákon č. 304/2008 Sb.

Účetnictví, jako takové, by mělo dle zákona o účetnictví podávat věrný a poctivý obraz o majetku a závazcích podniku čili o jeho ekonomické situaci. K tomuto účelu, vždy na konci účetního období, je sestavována účetní závěrka. Jedná se o roční účetní závěrku, která je tvořena rozvahou, výkazem zisků a ztrát (resp. výsledovkou), cash flow a také její součástí jsou přílohy. Účetní závěrka je přístupná všem a je zveřejňována v Obchodním rejstříku. Roční účetní závěrka je také dokladem, který se přikládá k daňovému přiznání. Auditorem musí být prověřena, pokud účetní jednotka splní dvě či v případě akciové společnosti jednu z následujících tří podmínek: obrat vyšší, jak 80 mil. Kč, aktiva převyšující částku 40 mil. Kč a průměrný přepočtený počet zaměstnanců přesahující číslo 50.

1. 1 Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

V zákoně o účetnictví jsou uvedeni všichni, kteří se musí tímto zákonem řídit (§ 1, odst. 2), stanovuje předmět daně (§ 2), jak vést účetnictví, jaké jsou účetní doklady a jakou mají mít strukturu (§ 9-17), jakými způsoby lze ocenit majetek (§ 24), co je to inventarizace a jak ji správně provést (§ 29-30), definuje a charakterizuje účetní závěrku (§ 17-23b). Tento zákon je v souladu s právem Evropského společenství, konkrétněji se Čtvrtou a Sedmou směrnicí Rady a s nařízením č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady, o používání IFRS.

Předmětem účetnictví je účtování o pohybu aktiv, pasiv, výnosech a nákladech a také výsledku hospodaření (Zákon o účetnictví, 2010, § 2). O skutečnostech, které se týkají předmětu účetnictví, účtují účetní jednotky a to podvojným zápisem. Tyto skutečnosti musí spadat do účetního období věcně i časově. Výjimkou je, pokud byla daná data zjištěna v jiném období, potom se účtují do toho období, kdy byla nalezena. Všechny skutečnosti musí být řádně dokladovány. Účetní období může být kalendářním či hospodářským rokem, podmínkou je, aby se jednalo o dvanáct po sobě jdoucích měsíců. (Zákon o účetnictví, 2010, § 3).

Co se týče účetních jednotek, těm je ukládána povinnost dodržovat především směrnou účtovou osnovu, dále rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, strukturu a vymezení pojmů, metody a postupy účtování. Vše vymezují prováděcí právní předpisy. Dále jim zákon ukládá vést pouze jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek a v české měně. Výjimku tvoří pohledávky, závazky, cenné papíry, deriváty, ceniny a podíly na obchodních společnostech, které jsou v cizí měně. V těchto případech se vede účetnictví jak v české, tak i v cizí měně. (Zákon o účetnictví, 2010, § 4).

Veškeré změny týkající se základních výkazů účetní závěrky (rozvahy, výsledovky, cash flow) nejsou za normálních okolností možné. Do způsobu oceňování, metod účtování, uspořádání apod. lze zasahovat pouze při změně předmětu podnikání nebo jiné činnosti, pokud změna bude mít kladný dopad na věrný obraz účetnictví. Každá obměna musí být dokladována, řádně zdůvodněna a přikládá se jako příloha k účetní závěrce. Jako příloha se přikládají informace týkající se stavu účtů v knize podrozvahových účtů. (Zákon o účetnictví, 2010, § 7).

Pokud zákon nestanoví jinak, povinnost vést účetnictví v plném rozsahu mají všechny účetní jednotky. Nárok na zjednodušený rozsah si mohou klást účetní jednotky, které jsou uvedeny v § 9, ods.3 a 4 zákona o účetnictví a řídí se § 13a tohoto zákona. (Zákon o účetnictví, 2010, § 9).

Účetní doklad je průkazným záznamem a měl by splňovat následující náležitosti:

- a**, označení, že se jedná o účetní doklad;
- b**, čeho se účetní doklad týká, jací účastníci se na něm podílí;
- c**, cenu za jednotku, měrnou jednotku;
- d**, kdy byl účetní doklad vystaven;
- e**, kdy se účetní případ uskutečnil, pokud není shodný s okamžikem za d;
- f**, podpisy účastníků. (Zákon o účetnictví, 2010, § 11).

Jeden doklad se může vztahovat na více účetních záznamů. Z tohoto důvodu je třeba daný případ rozlišit identifikátorem, který je stejný pro účetní záznam i doklad, aby nedošlo k záměně údajů. Účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady nejlépe ihned po zjištění skutečnosti, pro kterou byly vytvořeny a následně učinit účetní zápis. Ten musí být opatřen podpisem osoby, která je zodpovědná za jeho provedení. (Zákon o účetnictví, 2010, § 11).

Účetní jednotky mají povinnost účtovat z hlediska chronologického v deníku, z věcného v hlavní knize, která zahrnuje syntetické účty, dále v knihách analytických účtů a v neposlední řadě v knihách účtů podrozvahových (Zákon o účetnictví, 2010, § 13). Každá účetní jednotka se řídí směrnou účtovou osnovou a účtovým rozvrhem. Směrná účtová osnova je rozdělena do účtových tříd, které se dělí na účtové skupiny a ty na jednotlivé syntetické účty. Právnícké i fyzické osoby účtují o svém majetku (aktiva firmy; položky rozvahy), závazcích (pasiva firmy; součást rozvahy), nákladech (spadají do výsledovky), výnosech (součást výsledovky) a proto také o výsledku hospodaření (zjišťujeme porovnáním výnosů a nákladů). (Zákon o účetnictví, 2010, § 14). Všechny tyto položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát slouží pro sestavení účetní závěrky, konkrétněji se jedná o § 18-23b. V § 17 se píše za jakých podmínek a k jakým dnům se otevírají a uzavírají účetní knihy.

Účetní závěrku tvoří tři výkazy: rozvaha, výsledovka a přílohy (např. Cash flow, výkaz změn vlastního kapitálu). Sestavuje se k rozvahovému dni a může být sestavena v plném i ve zjednodušeném rozsahu. Obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů

a jsou vedeny na hlídaném trhu cenných papírů EU, se řídí Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Vybrané účetní jednotky musí mít svou účetní závěrku ověřenu auditorem. Tímto se zabývá § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní závěrka a výroční zprávy jsou veřejnými dokumenty pro ty účetní jednotky, které jsou zapsány v Obchodním rejstříku. Samozřejmě i Česká republika (ČR) musí mít přehled o svých aktivech a pasivech. Z tohoto důvodu sestavuje každý rok účetní výkazy a to k poslednímu dni kalendářního roku. Blíže specifikuje tuto problematiku § 23b. (Zákon o účetnictví, 2010, § 18-20).

Další povinností účetní jednotky je oceňovat svůj majetek a závazky. Ty jsou oceňovány buď v době, kdy se provede účetní případ pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a ve vlastních nákladech, nebo ke konci rozvahového dne, kdy aktiva a pasiva společnosti jsou vyjadřována reálnou hodnotou. Pořizovací cena je vystihována cenou pořízení majetku a s ní souvisejících nákladů. Reprodukční pořizovací cena je představována hodnotou majetku v době jeho zúčtovávání. A vlastními náklady se oceňuje oběžný i dlouhodobý majetek, pokud je účetní jednotkou vyroben ve vlastní režii. (Zákon o účetnictví, 2010, § 25).

K porovnání účetního a skutečného stavu majetku a závazků firmy, slouží proces nazývaný inventarizace. Uskutečňuje se k okamžiku, kdy se sestavuje řádná či mimořádná účetní závěrka. Průběžnou inventarizaci lze provádět pouze u zásob. Součástí inventarizace je inventura, která stanovuje skutečný stav majetku. U závazků a pohledávek se mluví o dokladové inventuře a u majetku se provádí fyzická inventura. Pokud účetní stav převyšuje stav skutečný, znamená to pro účetní jednotku manko a u cenin a hotovostních prostředků schodek. Opačnou situací, kdy účetní stav majetku a závazků je vyšší než skutečný stav, je přebytek. Informace týkající se inventury se zaznamenávají do inventurních soupisů. Ty musí obsahovat skutečnosti o majetku a závazcích firmy, podpis zodpovědné osoby, jakým způsobem byl skutečný stav zjištěn, jak byl majetek oceněn, kdy inventura začala a jakým dnem skončila. (Zákon o účetnictví, 2010, § 29-30).

Účetní jednotce, která se neřídí zákonem o účetnictví, a tudíž nesplňuje některá jeho kritéria, je udělena sankce. Její výše závisí na závažnosti situace a pohybuje se od 3%

do 6% hodnoty aktiv celkem. Pokud není řízení o protiprávním jednání zahájeno do jednoho roku, kdy se příslušný orgán (kontrolní orgán, finanční úřad) o něm dozvěděl, odpovědnost účetní jednotky za tento počin zaniká. Nejpozději ale do tří let, kdy bylo protiprávní jednání spácháno. (Zákon o účetnictví, 2010, § 37).

Vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb.

Vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb. se vztahuje k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví a blíže specifikuje některé jeho pasáže. Zahrnuje v sobě zapracované předpisy Evropského společenství (ES). V platnost vzešla dne 6. listopadu roku 2002. Jedná se o podrobnější analýzu účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky, směrné účetní osnovy, účetních metod a jejich aplikací (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2002, § 1). Zaobírá se zevrubně účetními výkazy v podobě Rozvahy, Výkazu zisků a ztrát, Cash flow a přílohami. Odpovídá též na otázku: Jaká by měla být struktura, uspořádání a označení jednotlivých složek účetní závěrky. Její součástí jsou také přílohy, které tvoří názorně popsané účetní výkazy.

1. 2 České účetní standardy

Českými účetními standardy se řídí všichni podnikatelé, kteří účtují podle vyhlášky č. 500/2002 ve znění pozdějších předpisů. Jsou složeny z 22 standardů (standard 010 byl zrušen), jejichž soupis uvedu v příloze A. Díky ČÚS účetní jednotky získají informace o tom, jak otevírat, uzavírat účetní knihy, jak správně zaúčtovat jednotlivé složky rozvahy, výkazu zisků a ztrát. U bilance např. jak účtovat o stálých aktivech, oběžném majetku, vlastních a cizích zdrojích financování. Jelikož je potřeba zaznamenávat účetní případy tak, aby věcně i časově korespondovaly s časovým obdobím, existuje zvláštní část rozvahy, jak na straně aktivit, tak pasiv, která se nazývá časové rozlišení. (Český účetní standard pro účetní jednotky, 2007, č. 001).

Časově se rozlišují na straně aktiv náklady a příjmy příštích období a na straně pasiv se registrují výnosy a výdaje příštích období. O nákladech příštích období se účtuje, pokud v běžném období byl zaznamenán výdaj týkající se příštích nákladů, o výdajích příštích období, pokud v běžném účetním období vznikl náklad, ale uhrazen bude až v dalších letech, čili vznikne výdaj. Obdobný princip je u výnosů a příjmů příštích období. Výnosem příštích období je příjem vzniklý v běžném účetním roku, kdežto výnosem bude věcně i časově až v následujícím období. Příjem příštích období je charakterizován jako výnos, který spadá až do budoucího časového období.

ČÚS se dále zabývá odloženou daní, kurzovými rozdíly, inventarizací, operacemi na kapitálovém trhu, konsolidací, jak například účtovat, pokud se účetní jednotka nachází v konkurzu, firma je ve fázi likvidace a čtenář se v nich také dočte o přehledu peněžních toků.

1. 3 Dokumentace

Tato subkapitola se zabývá tím, co se rozumí pod pojmy účet, účetní knihy, účetní zápisy a na základě jakého principu dokumentace se řídí české účetnictví.

1. 3. 1 Účet

Hlavním prvkem účetnictví, jehož funkcí je zachytit a třídit jednotlivé údaje související s konkrétními položkami účtů aktiv a pasiv, je účet neboli konto. Účet může mít různou formu. Mezi nejznámější učetní patří tzv. „T-forma“, kdy levá strana účtu se nazývá „Má dáti“ (MD, Debet, Na vrub) a pravá strana „Dal“ (D, Kredit, Ve prospěch). V praxi se však využívá počítačového spravování účetnictví. Účty se dělí na rozvahové (aktivní, pasivní), výsledkové (náklady, výnosy), podrozvahové, syntetické, analytické.

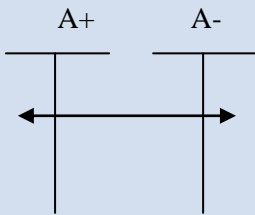
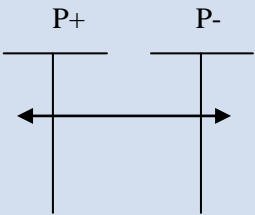
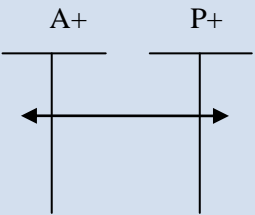
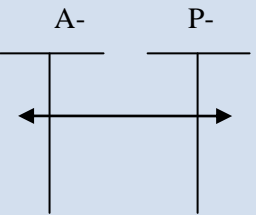
Účty aktivní povahy se využívají pro zachycení stavu a pohyb majetku, kdy počáteční stav (PS) se zachycují na levou stranu tohoto konta, stejně tak přírůstky zvyšující

počáteční stav. Úbytky se vedou na straně pravé. Účty pasivní jsou evidující majetek z hlediska zdrojů krytí aktiv. PS se zaznamenává na stranu D i spolu s přírůstky, úbytky nalevo na stranu MD. Výsledkové účty jsou sloužící pro určení výsledku hospodaření (zisk, ztráta). Pokud jsou v převaze účty nákladů, jedná se o ztrátu, v případě převahy výnosů, je firmou vykazován zisk. Výnosové účty jsou určeny pro záznam přírůstků na stranu D, úbytků na MD. U nákladů je nárůst zapsán na straně MD, pokles na D. Do výsledkových účtů se nezahrnují počáteční stavy.

Další skupinou účtů jsou účty syntetické a analytické. Syntetické jsou souhrnně zachycující účetní případy v peněžním vyjádření. Pokud je potřeba syntetický účet více konkretizovat, ať z hlediska jednotlivých dodavatelů, nebo druhů zásob, materiálu, apod., je k tomu stanoven účet analytický. Záleží na požadavku hloubky členění. Je však nutné dodržet pravidlo, aby konečný zůstatek na daném syntetickém účtu se rovnal sumě zůstatků jednotlivých účtů analytických, které se váží ke konkrétnímu syntetickému účtu. Tato shoda je kontrolována prostřednictvím „kontrolních soupisek“. Pokud se jedná o případ automatizovaného zpracování, je zaručena softwarem. (Sedláček, 2004, s. 33).

Jakoukoliv účetní operaci vstupující do účetnictví a vyjadřující peněžní hodnoty, je způsobena změna na dvou účtech. Na jeden účet se zanese konkrétní částka na stranu „Dal“, a na druhý účet na stranu „Má dáti“. Tomuto pravidlu se říká princip podvojnosti.

Tab. 1.1: Souvztažnost účtů

| Druh účetního případu | | | |
|---|---|--|---|
| A (Aktiva +, Aktiva -) | B (Pasiva +, Pasiva -) | C (Aktiva +, Pasiva +) | D (Aktiva -, Pasiva -) |
|  |  |  |  |

Zdroj: Vlastní zpracování

Užitím principu podvojnosti se tvoří z účetnictví uzavřený a navzájem propojený systém zvaný „podvojný účetnictví“ (Blechová, 2010, s. 14). U konkrétního hospodářského případu se pravidlo podvojnosti ukáže jako souvztažnost dvou účtů (viz Tab. 1.1) (Blechová, 2010, s. 14).

1. 3. 2 Účetní knihy

Do účetních knih se zahrnuje, jak jsem se již zmiňovala výše, z hlediska věcného hlavní kniha a knihy analytický účtu.

Označení „hlavní kniha“ se datuje již z dob, kdy se účetnictví vedlo ve vázaných a později také ve volných knihách. V dnešní době je známa již počítačová verze spravování účetnictví. Na syntetických účtech se zaznamenávají v účetním období v první řadě počáteční stavy, dále pohyby na účtu, obraty MD, D a naposled konečný stav. Uvádět každý měsíc obraty jednotlivých účtů je jen ku prospěchu věci, jelikož je firma více obeznámena se stavem jednotlivých položek rozvahy, výkazu zisků a ztrát, a výkazu peněžních toků. Každý kalendářní měsíc či běžný bývá zpravidla oddělen od toho předešlého a tím jsou tvořeny dílčí výseky souvislé činnosti podniku. Proces formálního uzavírání individuálních účtů aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, se nazývá měsíční účetní uzávěrkou. Ta může být samozřejmě i čtvrtletní, pololetní, roční. Záleží na účetní jednotce. Minimálně je účetní jednotkou prováděna jednou do roka. Při realizaci např. měsíční účetní uzávěrky se zjišťují konečné stavy účtů, které se v následujícím měsíci zaznamenají jako počáteční stavy. Účetní uzávěrka funguje rovněž jako nástroj pro ověřování formální správnosti účetnictví. Někdy, na základě požadavku podnikového řízení, se sestavuje účetní závěrka, tj. kdy jsou účetní jednotkou sestaveny mezitímní (meziroční) účetní výkazy. Díky tomu je manažery kontrolován plánovaný stav spolu se skutečností a podle toho jsou také učiněna další rozhodnutí. (Kovanicová, 2008, s. 29-33).

Pro podrobnější analýzu účtů se evidují knihy analytických účtů, na kterých se blíže specifikují jednotlivé účty aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Například účet 311 – odběratelé, na kterém jsou konkretizováni jednotliví odběratelé, například tuzemští, zahraniční

a zahraniční se rozdělí ještě na firmu X, firmu Y, firmu Z a vedou se na nich účetní záznamy. Analytická evidence má několik stupňů, příklad třístupňové je uveden v Tab. 1.2.

Tab. 1.2: Stupně analytické evidence

| SYNTETICKÝ ÚČET | |
|-------------------------------|--|
| 1. Stupeň analytické evidence | <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> Zboží </div> <div style="text-align: center;"> Odběratel </div> </div> |
| 2. Stupeň analytické evidence | <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> </div> <div style="text-align: center;"> </div> </div> |
| 3. Stupeň analytické evidence | <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> </div> </div> |

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro splnění úplnosti věcných zápisů, se zaznamenávají hospodářské operace z hlediska časového do deníku, aby nenastala situace, kdy by se zapomnělo na některý účetní případ a to ještě před sestavením účetní knihy. Z těchto informací je vyplývající, že deník je dalším kontrolním prvkem v účetnictví a tvoří prostředníka mezi hlavní knihou a účetními doklady, čili je jím splněna zásada průkaznosti. (Louša, 2009, s. 44). Je podstatné, aby se deníkový obrat shodoval s obraty MD a D syntetických i analytických účtů. Úhrny peněžních cifer, které se váží k účetním operacím (deníkový obrat), se musí, dle pokynů v zákoně o účetnictví, objevovat měsíčně. Není podmíněno, aby účetní případy byly uspořádány dle času. Některými podniky je vyžadováno jiné hledisko, např. dle druhu dokladu, vnitropodnikových útvarů, organizační či odpovědnostní stránky, apod. (Kovanicová, 2008, s. 33).

Fakta nesouvisející s rozvahou, jsou zapisována do knihy podrozvahových účtů. Nejsou splněna vymezení pro pojmy aktiv a pasiv, ale jejich zaznamenání v účetnictví je nezbytné (např. přijatý majetek do úschovy, poskytnuté záruky,...).

Účetní zápisy

V účetních záznamech jsou obsaženy informace, které jsou pomáhající identifikovat hospodářský jev. Zpravidla je v nich zahrnuta peněžní částka, číslo dokladu, datum a někdy i stručnou charakteristika účetních operací spolu se souvztažným účtem. (Kovanicová, 2008, s. 34).

Účetní zápisy se mohou rozčlenit na věcné a časové, z množství hlediska na původní, kdy se uvádějí jednotlivé operace, a sborníkové zachycující úplné skupiny homogenních operací. Lze je také rozdělit na jednoduché a složené. V obou případech je významné dodržet souvztažnost a podvojnost. Jednoduchý zápis je představen souvztažností mezi jednou dvojicí účtu, kdežto složený účetní zápis souvztažností mezi větším počtem účtů. Jejich výhoda se zakládá na faktu, že je jimi zjednodušeno vedení účetnictví a tím je učiněno hospodárnějším (viz Obr. 4.1). (Kovanicová, 2008, s. 34).

Zadání příkladu:
Neočekávanou povodní (stoletou vodou) byly ve skladu zničeny zásoby materiálu v celkové částce 100, z toho: základní materiál za 70, pomocný materiál za 20, palivo za 10.

| JEDNODUCHÉ ÚČETNÍ ZÁPISY | | SLOŽENÝ ÚČETNÍ ZÁPIS | |
|--------------------------|-------------------|----------------------|-------------------|
| Základní materiál | Mimořádné náklady | Základní materiál | Mimořádné náklady |
| 70 | 70 | 70 | 100 |
| Pomocný materiál | | Pomocný materiál | |
| 20 | 20 | 20 | |
| Palivo | | Palivo | |
| 10 | 10 | 10 | |

Obr. 1.1: Ukázka jednoduchého a složeného účetního zápisu (Kovanicová, 2008, s. 35)

Pečlivost, srozumitelnost, přehlednost a také způsob zabezpečující trvanlivost účetních záznamů je třeba dodržet. V případě, že se v účetních záznamech nalezne chyba,

lze ji opravit opravným účetním zápisem a to způsoby, které jsou stanoveny českým zákonem o účetnictví. (Kovanicová, 2008, s. 35).

Princip dokumentace

Účetní operace jsou vstupující do účetnictví nepřímo a to prostřednictvím dokladů, které musí být prověřeny a splňovat náležitosti dokladu, které uvádí zákon č. 563/1991 Sb.. Doklady mohou mít listinnou nebo zaknihovanou podobu. V dnešní době se registrují spíše v počítačové formě, ovšem náležitosti je potřeba řádně splnit, aby byla dokumentace průkazná. Dochází k přezkušování dokladů pro zajištění věcné i formální správnosti. Pokud jsou splněny tyto podmínky, je doklad doplněn o účtový předpis. (Kovanicová, 2008, s. 36).

Doklady se dělí na interní a externí. Za interní dokument se považují např. příjemky a výdejky, mzdové listy, inventární karty majetku nebo inventurní soupisy, a další záznamy týkající se jevů uvnitř firmy. Externí doklady jsou pocházející z vnějšího okolí účetní jednotky. Do této skupiny dokladů se slučují např. bankovní výpisy, výpisy z úvěrových účtů, faktury přijaté a vydané.

Aby docházelo k plynulému toku účetních dokladů, je žádoucí naplánovat jejich proudění. Tento postup je nazýván oběhem účetních dokladů, pomocí něhož dochází k propojení a sladění všech útvarů v podniku společně s návazností lhůt splnění úkolu. (Schiffer, 2006, s. 44). Každá účetní jednotka je povinna archivovat účetní doklady a to po dobu, kterou stanovuje právní předpis. Stejně jako účetní záznamy, i účetní dokumentace se dělí na doklady původní a sběrné. Dále je možné doklady klasifikovat podle druhu, příkladem jsou doklady o dlouhodobém majetku, zásobách, mzdách, závazcích, pohledávkách, aj. (Kovanicová, 2008, s. 37).

1. 4 Kontrolní systém v rámci účetní jednotky

Při postupu zaznamenávání informací o podniku do účetnictví, kdy jsou nejprve k dispozici účetní doklady, pomocí nichž jsou zaznamenávány jednotlivé hospodářské operace z chronologického hlediska do deníku, z věcné do hlavní knihy, pokud je třeba konkretizovat syntetické účty, tak také do knihy analytických účtů a v poslední řadě dochází k sestavení účetních výkazů (rozvaha, výsledovka, cash flow), se mohou stát určité chyby věcného či formálního charakteru. Pro účetnictví je však typická jedna pozitivní vlastnost a to taková, že v sobě má zakořeněný kontrolní systém, který udržuje účetnictví věrohodné, průkazné a úplné. Kontrola je prováděna na základě přezkušování dokladů, souběžným zápisem účetních záznamů časově i věcně, pomocí kontrolních soupisků, kontrolních čísel, dále je firmou sestavována předvaha a vykonána minimálně jednou ročně inventarizace aktiv a pasiv. (Kovanicová, 2008, s. 38, 39).

O prvních třech nástrojích kontrolního systému jsem již pojednávala výše. Nyní se zaměřím na předvahu, kontrolní soupisky a proces inventarizace.

Předvaha je představována jako jednotící prvek mezi soustavou účtů a účetními výkazy. Je sloužící především pro formální kontrolu účetnictví, čili zda vstoupily do účetnictví všechny doklady, zda jsou dodrženy rovnosti obrátů MD, D všech účtů spolu s deníkovým obratem a zda platí princip podvojnosti účetních záznamů, tzn. rovnost sumy obrátů MD a sumy obrátů D na všech účtech. V dnešní době nejen syntetické účty, ale také analytické jsou tvořící uzavřenou soustavu účtu, tudíž se rozvaha sestavuje ve většině případů za analytické účty a zároveň jsou prováděny mezisoučty na syntetických účtech. Předvaha zároveň plní úkol kontrolních soupisků. V praxi se často používá tabulková předvaha a vykazuje se za běžný měsíc. Její nevýhoda je spočívající v nemožnosti zjistit, zda jsou dané souvztažnosti správné, zda je k příslušnému účtu a na obou stranách tohoto účtu zaúčtovaná správná peněžní částka, která může korespondovat s nekorektním účetním případem, aj. Těmto, ale i mnoha dalším chybám lze předejít např. inventarizací. (Kovanicová, 2008, s. 39, 42).

Tab. 1.3: Vzor tabulkové předvahy

| PŘEDVAHA | | | | | | |
|------------|--------------------------|---|--------------------|---|-----------------------|---|
| Číslo účtu | Počáteční stav v tis. Kč | | Obrat v tis. Kč | | Konečný stav v tis.Kč | |
| | MD | D | MD | D | MD | D |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| Celkem | $\sum MD = \sum D$ | | $\sum MD = \sum D$ | | $\sum MD = \sum D$ | |

Zdroj: Vlastní zpracování

Další složkou kontrolního systému jsou tzv. kontrolní čísla, kterými je taktéž ověřena formální správnost účetnictví. Jedná se v podstatě o rovnost počátečních i konečných stavů na aktivních a pasivních účtech, souhrn celkových peněžních cifer v původních dokladech se musí rovnat souhrnným cifrám uvedených ve sběrných dokladech, suma obrátů MD, D na syntetických (analytických) účtech musí být totožné, opět deníkový obrat shodný s obraty MD a D všech syntetický (analytických) účtů, dále je potřeba mít v rovnosti PS, obraty MD, D a KS analytických účtů, které se váží ke konkrétnímu syntetickému účtu, se musí v součtu rovnat PS, obrátům MD, D a KS daného účtu syntetickému. (Kovanicová, 2008, s. 42, 43).

Věcnou správnost účetnictví zajišťuje inventarizace, která se provádí většinou jednou za rok k rozvahovému dni. Inventarizace je soubor činností zajišťující porovnání skutečného (zjištěného) stavu se stavem účetním. Skutečný stav zjišťujeme pomocí inventury. (Schiffer, 2005, s. 115). Ta může být fyzická a dokladová. Fyzická je prováděná u věcí hmatatelné povahy (zásoby, atd.). V některých případech nelze majetek a závazky měřit, vážit apod., tudíž se využívá dokladové inventury (např. u faktur došlých a vydaných, bankovní výpisu, aj.). (Schiffer, 2005, s. 117). Další krok tvoří komparace skutečného stavu a stavu, který je zaznamenán v účetnictví. Na základě porovnání, podnik zjišťuje, zda se stavy shodují či dochází k inventarizačním rozdílům (manko, přebytek). Následně firma prověřuje a ilustruje každý rozdíl se záměrem stanovit, proč k situaci došlo. Až tak učiní, snaží se dát do souladu skutečnost a účetní stav, provede účetní zápis a inventarizační rozdíly zaúčtuje do účetního období, do kterého věcně i časově spadají.

Na závěr účetní jednotka stanoví taková opatření, která zajišťují, aby k těmto případům nedocházelo, případně jen velmi zřídka. (Kovanicová, 2008, s. 43- 44).

Inventarizace se provádí i z mimořádných příčin, do kterých se řadí živelné pohromy, sloučení či rozdělení podniku, v případě likvidace nebo vstoupení firmy do konkurzu. (Kovanicová, 2008, s. 46).

1. 5 Účetní uzávěrka a závěrka

Další povinností účetní jednotky, která plyne ze Zákona o účetnictví, konkrétněji z § 18- §23a, je sestavení účetní závěrky. Účetní závěrka se uskutečňuje k poslednímu (rozvahovému) dni účetního období, kterým je ve většině případů 31. prosinec. V tomto případě se hovoří o řádné účetní závěrce. Mohou nastat situace, kdy se v průběhu období sestavuje mezitímní (interní) účetní závěrka nebo z naprosto nepředpokládaných důvodů, mimořádná účetní závěrka (v případě živelné pohromy, apod.). Pro skupiny podniků se sestavuje tzv. konsolidovaná účetní závěrka představující zvláštní typ účetní závěrky.

Procesu sestavení účetní závěrky čili zhotovování účetních výkazů, předchází soubor prací nazývaný účetní uzávěrkou. Účetní uzávěrka je složena ze tří etap. První fáze sestává z přípravných prací v podobě kontroly zůstatků na účtech, tím i bilanční spojitosti, provádí se též inventarizace. Druhá etapa je založena na doúčtování účetních operací k rozvahovému dni. Ve třetím stádiu účetní uzávěrky zjišťuje účetní jednotka výsledek hospodaření (zisk, ztráta), vypočítává daně (daň z příjmu, DPH, aj.) a uzavírá účetní knihy (deník, hlavní knihu, knihy analytických účtů). (Zacko, 2010).

1. 5. 1 Účetní uzávěrka

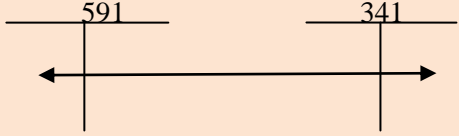
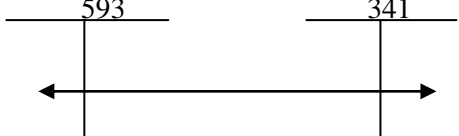
Účetní uzávěrkou se rozumí souhrn činností sestávajících z několika fází. Jak jsem již narážela v úvodu kapitoly, tvoří ji přípravné práce, doúčtování hospodářských operací, zjištění hospodářského výsledku, stanovení daní a uzavření účetních knih.

V rámci jednotlivých prací dochází k rozvahovému dni k vykompenzování inventarizačních rozdílů (manka, přebytku) zjištěných porovnáním skutečného stavu na základě inventury, který se porovnává se stavem v účetnictví, ohodnocení stavu účtů aktivní povahy a závazků (např. přepočítání KS aktiv a závazků z cizí měny na českou dle aktuálního kurzu stanoveného Českou národní bankou), dále podnik má za úkol zabezpečit, aby výnosy i náklady (a aktiva s pasivy s nimi spojená) byly spadající do časového období, se kterým věcně i časově souvisí. Nutností je správně vypočítat účetní odpisy. Jestliže se dostavily v hospodářském období změny dlouhodobého majetku nebo rezerv, je třeba jejich výši opravit pomocí opravných položek. Součástí účetní uzávěrky, pokud ji účetní jednotce stanovuje zákon nebo pokud se podnik rozhodne dobrovolně, tvoří kalkulace a doúčtování odložené daně z příjmu. V neposlední řadě se uzavírají účetní knihy a zabezpečí se bilanční spojitost. (Kovanicová, 2008, s. 337- 338).

Než-li budou účetní jednotkou uzavřeny všechny účty aktiv a pasiv, porovná se účetní stav spolu se stavem skutečným (inventura), ocení se majetek, závazky a tak bude přispěno k věrnému obrazu účetnictví. Inventarizací se snižují možná rizika plynoucí z chybného vykázaní hodnoty majetku či závazků (příčina mohla tkvít v poklesu či nárůstu hodnoty aktiv a pasiv). Inventarizační difference se zaúčtují do období, ve kterém byla provedena inventarizace.

Účetnictví je značně spojeno s daněmi. Podnik je plátcem daně z příjmu. Státem je daň z příjmu považována jako odškodnění za využití možnosti podnikat, tržního prostředí, atd. Základ daně se z účetnictví zjišťuje úpravou hospodářského výsledku (před zdaněním), jelikož ne všechny položky, které se v účetnictví vykazují do nákladů a výnosů, jsou daňově uznatelné. Účetní jednotkou je proto sestavován účetní rozvrh, kde se pomocí analýzy nákladových (výnosových) účtů rozlišuje daňové a účetní hledisko. Pro požadavky výpočtu daně z příjmu se daňový základ odhaluje mimo účetní systém. Následně z 5. a 6. třídy je podnikem zjištěn výsledek hospodaření před zdaněním za běžnou a mimořádnou činnost bez převodu konečných stavů na závěrkové účty.

Tab. 1.4: Zaúčtování vypočtené daně z příjmu

| Daň z příjmu | Zaúčtování |
|-------------------------------|--|
| z běžné činnosti -splatná |  |
| z mimořádné činnosti –splatná |  |

Zdroj: Vlastní zpracování

Tyto výsledky hospodaření se převedou na základ daně z příjmu, který je dále upravován o sumy daňově neuznatelné a o příjmy, které byly zdaněny na základě srážkové daně u plátce. Částky, které se neuznávají do nákladů a výnosů jsou uvedeny v §25 zákona o dani z příjmu nebo v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. Pro rok 2010 je stanovena sazba daně z příjmu 19%, pro rok 2011 taktéž. (Kovanicová, 2008, s. 349- 350).

Druhou etapou účetní uzávěrky je formální uzavření účetních knih. Zjišťují se obraty stran MD a D syntetických účtů aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, dále konečné zůstatky těchto účtů, které se z rozvahových účtů (ze slabší strany) podvojně převedou na závěrkový účet 702 (Konečný účet rozvázný) a z výsledkových účtů na závěrkový účet 710 (Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovku). Porovnáním nákladů s výnosy se získá výsledek hospodaření za provozní, finanční a mimořádnou činnost. Součtem těchto výsledků se stanoví celkový výsledek hospodaření za účetní období, který se zapíše na vrub účtu 710 a následně se převede podvojně a souvztažně na účet 702. V konečném účtu rozvázným se zaznamená bez uvedení čísla účtu. Po této etapě nastává kontrola formální správnosti pomocí předvahy, která je znázorněna v Tab. 1.3. Pokud je účetní uzávěrkou prokázán věrný, úplný obraz účetnictví a správná formální stránka, přistupuje se k sestavení účetní závěrky, kdy dochází k vyhotovování jednotlivých účetních výkazů a příloh. (Kovanicová, 2008, s. 351, 353).

1. 5. 2 Účetní závěrka

Účetní závěrkou se rozumí sestavování účetních výkazů na základě účetní uzávěrky a řídí se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb., která tento zákon upravuje.

K rozvahovému dni se sestavují rozvaha, výkaz zisků a ztrát, přílohy v podobě cash flow, přehledu o změnách vlastního kapitálu, příloha je informující o zaplacených závazcích na sociálním pojištění, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a může obsahovat další doplňující či vysvětlující informace o podniku. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., 2010, § 18).

V účetní závěrce by měly být obsaženy následující náležitosti:

- Jméno a příjmení živnostníka, firma, název společnosti, sídlo firmy, místo bydliště, pokud se neshoduje se sídlem účetní jednotky.
- Identifikační číslo, je-li známo.
- Právní forma účetní jednotky.
- Předmět podnikání, záměr podnikání.
- Den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.
- Moment sestavení účetní závěrky.
- Podpis statutárního orgánu nebo účetní jednotky. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., 2010, § 18).

Účetní závěrka může mít formu plného či zjednodušeného rozsahu. Podnik je povinen sestavit účetní závěrku v plném rozsahu, jestli je nutné ji mít ověřenu auditorem, čili zda účetní jednotka splní alespoň 2 z následujících podmínek nebo v případě akciové společnosti jednu z nich.

Podmínky jsou tyto:

- vyšší bilanční suma než 40 mil. Kč;
- úhrn čistého obratu za rok vyšší jak 80 mil. Kč;

- stav zaměstnanců, přepočtený v průměru, vyšší než 50.
(Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., 2010, § 20).

V českém účetnictví jsou známy tři druhy účetních závěrek – řádná, mimořádná a mezitímní. Řádná se sestavuje jednou ročně k rozvahovému dni (většinou jím bývá 31. prosinec) čili k poslednímu dni v účetním období. Někdy nastanou situace, kdy je zapotřebí účetní závěrku vyhotovit z mimořádných důvodů, kvůli živelné pohromě apod. V tomto případě se hovoří o mimořádné účetní závěrce. Poslední situací je, kdy je účetní jednotkou zhotovena v průběhu roku na základě zvláštních právních předpisů. Pak se pojednává o mezitímní účetní závěrce.

Jednotlivé výkazy jsou uspořádány v tis. Kč, v české měně a ke konci rozvahového dne. V milionových hodnotách jsou sestavovány účetními jednotkami, pokud součet aktivních složek rozvahy je či dokonce přesáhne částku 10 mld. Kč. Tyto informace musí podávat ve všech segmentech účetní závěrky. (Kovanicová, 2008, s. 359).

2 IFRS/ IAS

IFRS (International Financial Reporting Standards) se datují od 70. let 20. století a byly vytvořeny na základě růstu nadnárodních společností a rozvoje kapitálového trhu. Již název je vypovídající o tom, že jsou vydávány se zaměřením na obecnou účetní závěrku a její dílčí součásti pro účetní jednotky založené za účelem vykazovat zisk. Jejich použití by mělo napomoci k porozumění informací, které jsou uváděny v účetní závěrce rozsáhlému spektru uživatelů. Hlavními uživateli jsou věřitelé, akcionáři, zaměstnanci a obecná veřejnost. Kromě základního řešení, tzv. vzorového řešení, je v IFRS obsaženo také alternativní řešení (Kolektiv autorů, 2005, s. 25). V obou těchto případech se považuje účetní závěrka za sestavenou v souladu s IFRS. Standardy IFRS jsou odproštěny od daňových a neúčetních zákonů, čili se v jejich případě nejedná o zákonnou normu (Mládek, 2005, s. 12). V situaci, kdy se stát rozhodl zavést IFRS do své účetní legislativy, se stávají závaznými.

IFRS se užívají jako nosný prvek pro národní úpravy účetnictví, jsou mezinárodním měřítkem pro státy vyvíjející svou národní úpravu, jednotným metrem pro nadnárodní či mezinárodní firmy a jsou využívány firmami kótovanými na světových burzách. (Hýblová, 2004, s. 33).

IFRS jsou řízeny řadou institucí. Roku 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB) jako privátní profesní organizace. Dohoda o této organizaci byla podepsána řadou účetních institucí v Austrálii, Francii, Německu, Velké Británii, Irsku, Nizozemí, Kanadě, USA, Mexiku a Japonsku. Od roku 1983 jsou členy výboru všechny instituce sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IAFC). Poradní sbor (SAC) byl zřízen roku 1995. Jeho úlohou se stalo připomínání strategie, plánů Rady, přichystání roční zprávy o aktivitě Rady (IASB), dále zapojování do práce výboru také profesní veřejnost, obstarání finančních prostředků pro IASB. Nyní se zaměřuje příjem návrhů a doporučení od široké odborné veřejnosti pro IASB. Další funkcí je informovat IASB o očekávaném dopadu navrhovaných standardů na uživatele a také předkladatele účetních závěrek. O dva roky později byl Radou založen Stálý interpretační výbor (SIC), který se zabýval spornými účetními otázkami a stal se tvůrcem interpretací k jejich řešení.

Interpretace měly za úkol sjednotit dané řešení. Na přelomu roků 1999 a 2000 se mění IASC na Nadaci Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF). Její funkce se týká především financováním své činnosti. (Dvořáková, 2008, s. 5-6).

IFRS jsou vydávány Radou pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASB (International Accounting Standards Board), jejíž činnost se datuje od roku 2001. Nové standardy jí jsou schvalovány a také změny v jednotlivých standardech. Jednotlivé standardy jsou označeny značkou (IFRS, IAS), k níž je přiřazeno pořadové číslo a název oblasti, kterou se příslušný standard zabývá. Zkratkou IAS se značily standardy do konce roku 2002 a od roku 2003 zkratkou IFRS. Interpretace ke standardům se značí IFRIC a jejich starší podání SIC.

IASB se zabývá taktéž publikováním návrhů nových standardů, konečného znění interpretací. Rada je spolupracující s tvůrci národních účetních standardů. (Dvořáková, 2008, s. 6).

Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) je od března roku 2002 následníkem výboru SIC. Jeho funkce se shoduje s úkoly předešlého výboru.

V souboru IFRS jsou zahrnuty úvod, předmluva, koncepční rámec sloužící pro sestavování a předkládání účetních výkazů, standardy IAS s pořadovými čísly od 1 do 41, standardy IFRS s pořadovými čísly od 1 do 8, interpretace standardů SIC (7-32, ovšem nenavazují) a IFRIC (1, 2, 4-14). (Kovanicová, 2004, s. 125). Interpretace je sloužící k objasnění sporných otázek či k vyřešení nově vzniklých okolností, které se mohou vyskytnout a nebyly např. předmětem standardu v době jeho vzniku (Kovanicová, 2005, s. 28).

V úvodu je formulován účel standardů, jsou zde vymezeny řídicí orgány a jejich pracovní programy s jednotlivými postupy, dále stanovy týkající se Nadace (dříve IASCF, od května roku 2010 IFRSF – International Financial Reporting Standards Foundation) jako právní formy, pod kterou se provádí všechna činnost.

V předmluvě se hovoří o cílech, jako jsou formulace a zveřejnění účetních standardů, které mají být dodržovány veřejností na základě uveřejnění úplné sady výkazů finančního účetnictví, dbát na jejich celosvětovou propagaci a přijetí s jejich dodržováním. Za další cíl se pokládá práce pro zlepšení a jejich harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů, které se váží k předkládání výkazů finančního účetnictví spolu s poznámkami a komentáři. (Tamtéž).

2.1 Konceptní rámec

Nejdůležitější prvek úvodní části IFRS je představen v podobě konceptního rámce. Jsou zde formulovány účetní předpoklady a zásady, základní elementy účetní závěrky v podobě aktiv, závazků, výnosů a nákladů, požadavky pro uznání a vyjádření, jež jsou na tyto prvky kladeny v účetní závěrce, a v obecnější rovině se v něm píše, jak tyto prvky oceňovat. Informace týkající se účetní závěrky jsou významně ovlivněny definicemi uvedenými v konceptním rámci včetně zásad. Od těch se odvíjí také znění jednotlivých standardů. Z tohoto hlediska je významné pochopit konceptní rámec IFRS. (Dvořáková, 2008, s. 15).

Někdy může nastat situace, že je konceptní rámec protipólem konkrétního standardu. V této situaci se upřednostňuje konkrétní standard před konceptním rámcem.

V konceptním rámci jsou vymezeni uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby, jaký cíl se klade na účetní závěrku, základní podmínky, za nichž se účetní závěrka sestavuje, kvalitativní charakteristiky účetní závěrky, obsah a způsob, jakým se rozpoznají základní elementy účetní závěrky, jak lze oceňovat z hlediska IFRS, co je zamýšleno pod pojmem kapitál a jak je možné ho uchovat. (Kolektiv autorů, 2005, s. 33-34).

Uživatelé účetní závěrky

Účetní závěrka je stanovena především externími uživateli, a tudíž je potřeba přizpůsobení se potřebám těchto uživatelů. Podstatnými uživateli jsou potenciální či současní investoři zajímající se o zisk, rentabilitu investic a s nimi spojené riziko, schopnost platit dividendy,

potenciální nebo současní věřitelé hledající informace o tom, zda je podnik schopen splácet své závazky i s úroky, zaměstnanci starající se o stabilitu firmy, ziskovost, způsobilost podniku poskytovat pracovní příležitosti, vyplácení mezd apod., odběratelé i dodavatelé rozebírající účetní informace pro odhad obchodního vztahu, konkurence zajímající se o veškeré informace o podniku, stát a státní orgány informující se o statistické údaje kvůli daním atd., finanční analytici, poradci, publicisté a nejširší veřejnost shánějící informace např. ohledně možnosti práce ve firmě. (Hýblová, 2004, s. 35-36).

Cíl účetní závěrky

Úkolem účetní závěrky je poskytnout zprávy uživatelům účetní závěrky o finanční pozici, i jejích změnách, a o výkonnosti podniku. (Kovanicová, 2005, s. 37).

Informace o finanční pozici, které lze získat z výkazu o změnách ve finanční pozici, jsou k dispozici pro odpovězení na otázky příštích potřeb cizích zdrojů, zda podnik bude úspěšný v jejich obstarávání, jaký zisk se může firmou očekávat a celkově jak se budou pohybovat peněžní toky. (Dvořáková, 2008, s. 16).

Z výkazu o peněžních tocích, tvořícího přehled informací vztahujících se ke změnám ve finanční pozici firmy, je možno zhodnotit schopnost účetní jednotky produkovat peníze a označit potřeby podniku při využití těchto peněžních toků. (Dvořáková, 2008, s. 16).

Informace o výkonnosti čili také o ziskovosti jsou využity pro odhad vývoje skladby vlastních a cizích zdrojů potřebných pro podnik do budoucna. Důležité je zaměřit se především na výkyvy výkonnosti. Zprávy je možné získat z výkazu o úplném výsledku hospodaření. (Dvořáková, 2008, s. 16).

Součásti účetní závěrky

Účetní závěrka je tvořena čtyřmi výkazy a komentářem. Již byly výše zmíněny výkaz o změnách finanční pozice (je možno použít název rozvaha), výkaz o úplném výsledku

hospodaření, výkaz o peněžních tocích a poslední je nazýván jako výkaz o změnách vlastního kapitálu. Vesměs všechny výkazy jsou upravovány standardem IAS 1, ovšem výkaz o peněžních tocích standardem IAS 7. (Šrámková, 2008, s. 15-16).

Povinností účetní jednotky, kromě předložení účetní závěrky, je podat zprávu vedení podniku podávající informace o aspektech mající vliv na její výkonnost a finanční pozici. Jsou v ní uvedeny zprávy o řízení rizik, investiční politice, změnách podmínek působení podniku atd. Firmou je předkládáno mnoho dalších zpráv, mezi něž se řadí např. environmentální výkazy, výkazy o přidané hodnotě. (Dvořáková, 2008, s. 17).

Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Pro sestavení účetní závěrky jsou stěžejní dva předpoklady a to akruální báze a předpoklad trvání účetní jednotky.

Akruální báze se zaměřuje na potřebu časového rozlišení výdajů a příjmů, tvorby dohadných položek a rezerv. Díky ní jsou přiřazovány výsledky transakcí a nastalé skutečnosti do období, se kterým jsou věcně a časově spjaty. Na základě akruální báze je výsledek hospodaření vyčíslen rozdílem výnosů a nákladů, jež je podávající mnohem lepší informace o výkonnosti podniku. (Šrámková, 2008, s. 10).

Předpoklad trvání účetní jednotky je splněn, pokud nemá firma v úmyslu do budoucna ukončit svou činnost nebo rapidně zúžit rozsah své činnosti. V případě, že si je této skutečnosti vědoma, je povinna o faktu informovat veřejnost a uvést důvody, proč se tak stane. (Šrámková, 2008, s. 10).

IAS 1 se zmiňuje ještě o dalších zásadách v podobě periodicky se opakujících období, věcného a poctivého zobrazení skutečnosti, kvalitativních charakteristik účetní závěrky, ve kterých jsou ještě zahrnuty srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

Definice základních elementů účetní závěrky

Z hlediska finanční pozice se řadí do účetní závěrky aktiva, závazky, vlastní kapitál a z pohledu výkonnosti, resp. zisku, náklady a výnosy.

Aktivum se vyznačuje přijatelnou jistotou dosažení ekonomického zisku v budoucnu na základě jeho výsledků z minulých skutečností a jeho spolehlivou ocenitelností. (Hýblová, 2004, s. 37).

Závazek je vymezen jako povinnost, která vyplynula z minulých skutečností, její vypořádání se uskuteční odlivem aktiv (nejčastěji peněžních prostředků) a částku plynoucí z tohoto odtoku lze solidně ocenit. (Hýblová, 2004, s. 37).

Vlastní kapitál je formulován jako zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odpočítání všech jejích závazků. (Hýblová, 2004, s. 37). Z tohoto důvodu je důležité správně oceňovat aktiva i závazky, aby se nestala situace, kdy se nadhodnotí či podhodnotí. V rozvaze se dále člení, záleží na právní formě podniku. (Dvořáková, 2008, s. 23).

Výnosy jsou vymezeny jako zvýšení ekonomického prospěchu. Zvýšení je zapříčiněno zvýšením aktiv, snížením závazků a tím zvýšením vlastního kapitálu a to jiným způsobem, než vkladem majitelů. V koncepčním rámci se odlišují pojmy income, gains a revenues. Překlad těchto výrazů je spekulativní, dají se přeložit jako výnosy, avšak každý se opírá o jiný obsah. Income je možné rozdělit dle koncepčního rámce na gains a revenues. Revenues se vztahují k běžné činnosti a jsou do nich zahrnuty např. tržby z prodeje služeb, výrobků, zboží a výnosy z úroků, dividend, přijatých licenčních poplatků, přijatého nájemného (Horngren, 2005, s. 50). Gains jsou přeloženy jako přínosy, které se vykazují zmenšené o náklady (losses). Jako gains jsou označovány příznivé výsledky z prodeje krátkodobých aktiv, dlouhodobých aktiv spolu s investicemi a kurzové rozdíly. Ne všechny výnosy mají vliv na výsledek hospodaření (např. zisk z držby aktiv). Více se o nich píše ve standardu IAS 18. (Kovanicová, 2005, s. 55-56).

Náklady (expenses) se formulují jako snížení ekonomického prospěchu, jehož příčinou bylo zvýšení závazků, úbytek či pokles hodnoty aktiv vedoucí ke snížení vlastního kapitálu a to jiným způsobem, než jeho přerozdělením mezi vlastníky firmy. (Hýblová, 2004, s. 37). Obdobě jako u výnosů se rozdělují náklady na náklady z běžné činnosti (protipól revenues) a losses, které jsou označovány jako újmy, častěji však v českém překladu jako ztráty (protikladem gains). Jedná se o náklady ovlivňující výsledek hospodaření, nikoli o náklady na pořízení aktiv (cost). (Kovanicová, 2005, s. 55-56).

2.2 Standardy IAS 1, IAS 7

Dle standardu IAS 1 jsou upraveny výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o změnách vlastního kapitálu a komentář. Výkaz peněžních toků je vymezen v IAS 7.

IAS 1

Standard IAS 1 je zaměřen na obecné požadavky, které jsou nutné pro sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS. Je úzce spjat s koncepčním rámcem a je na něj navazujícím. Jsou v něm vymezeny pouze základní požadavky týkající se obsahu a sestavení účetní závěrky. Nezabývá se již specifiky v daných oblastech, na ty se zaměřují jednotlivé standardy.

Za cíl si IAS 1 klade sjednocení podmínek pro tvorbu obsahu účetní závěrky a zabezpečení srovnatelnosti účetní závěrky mezi podniky i srovnatelnosti jejího obsahu v jednom podniku z hlediska časové řady. IAS 1 je používán jak na individuální, tak i na konsolidovanou účetní závěrku. V obou případech je možné ho aplikovat na řádnou i mimořádnou účetní závěrku, které jsou následně zveřejněny. Všechny účetní jednotky jsou povinny tento standard respektovat. Na mezitímní účetní závěrku se nevztahuje povinnost plnit požadavky vyplývající z IAS 1. (Dvořáková, 2008, s. 71-72).

K mezitímní účetní závěrce se vztahuje IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví. Sestavuje se jako úplný soubor účetní závěrky dle IAS 1 nebo jako zkrácená dle IAS 34 (Dvořáková, 2008, s. 72).

IAS 7

IAS 7 se zabývá definicí a požadavky kladenými na výkaz o peněžních tocích. Je dělen na provozní, investiční a finanční činnost.

Dříve byl standard nazýván výkazem o změnách ve finanční pozici a byl tudíž spojen nejen s peněžními prostředky a ekvivalenty, ale také se změnami ostatních finančních veličin (např. fondů finančních prostředků). Novelou zákona v r. 1992 se změnila jeho funkce, byla omezena variantnost. Jeho funkcí bylo se zabývat pouze peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty. Z tohoto důvodu byl výkaz přejmenován na výkaz o peněžních prostředcích. (Dvořáková, 2008, s. 285).

Úkolem výkazu je analyzovat vývoj peněžních toků a ekvivalentů v rámci účetního období a posoudit schopnost účetní jednotky vytvářet peněžní prostředky spolu s peněžními ekvivalenty a vyrovnávat je s jejich spotřebou. Další jeho náplní je analyzovat poměr mezi peněžními toky a ziskovostí, případně porovnat výsledky provozní výkonnosti. (Dvořáková, 2008, s. 286).

Výkaz je povinné sestavit, přiložit k účetní závěrce a zveřejnit. Tato povinnost se týká všech druhů podniku bez ohledu na předmět jejich podnikatelské činnosti.

3 Harmonizace účetnictví v rámci EU

Jak již bylo zmíněno v úvodu diplomové práce, samotný proces harmonizace je spjat s globalizací, mnoha politickými změnami a se změnou v oblasti informačních systémů významnými pro rozvoj celosvětové ekonomiky.

EU se celkově rozrůstá a tak se zvyšuje potřeba harmonizovat. Informace související s účetnictvím jsou důležitými nejen z hlediska uskutečňování podnikatelských rozhodnutí, ale i ze stránky poskytování různých podpor, dotací a grantů.

V nynější době je účetnictví ovlivněno třemi proudy harmonizace. Jedná se o účetní směrnice EU především o 4., 7. a 8. směrnici (direktivu), o mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a také US GAAP představující velmi důležité místo v oblasti harmonice. US GAAP se nebudu v mé diplomové práci zabývat, jelikož se jedná o velmi obsáhlou problematiku.

První směrnici vydanou roku 1978 ES konkrétněji 25. 6. 1978, byla 4. směrnice zahrnující oblast individuální účetní závěrky. Členové EU jsou povinni ji zapracovat do své legislativy, stejně tak jako ostatní směrnice. Kompromisy se vyskytují v okruhu struktury a formy účetních výkazů, týkají se některých položek ve výkazech (např. přechodných aktiv), metodika se ponechává na jednotlivých národních legislativách souvisejících s účetnictvím, do něhož se prolínají určité odlišnosti spjaté se specifiky ekonomického a právního prostředí v členských zemích. Alternativní volba v metodickém řešení je přítěží, ovšem členové EU se shodují v účetních zásadách, což je základním kamenem jak pro účetnictví, tak pro výkaznictví jednotlivých členů EU. Konkrétněji se hovoří o zásadách kontinuální podnikové činnosti, opatrnosti, stálosti užívaných metod oceňování, účtování nákladů a výnosů do období, se kterým jsou spjaty, vykazovaný majetek v aktivech i pasivech je nutné jednotně ocenit a zásada bilanční kontinuity. (Sedláček, 2004, s. 202).

O pět let později byla doplněna o 7. směrnici pojednávající o konsolidované účetní závěrce, podrobněji 13. 6. 1983. Zde je ponecháno malé místo pro odlišnosti v národních

úpravách, jelikož většina konsolidovaných účetních výkazů je spojena s nadnárodními obchodními společnostmi. (Kovanicová, 2005, s. 22).

V dubnu r. 1984 byla doplněna ještě 8. směrnice zabývající se prováděním auditu. Jsou v ní vymezeny požadavky na auditory. Předpokladem není akceptování auditorů jedné členské země jinou, ani samostatné podnikání. Ve směrnici je dáno, že v případě ekvivalentní kvalifikace a doplnění vědomostí o národní legislativě, kdy je získáno osvědčení, je daný auditor považován za profesionální osobu v oblasti auditu konkrétních zemí. (Kovanicová, 2005, s. 21).

Všechny direktivy jsou závazné pro všechny členy EU a mají za povinnost je zpracovat do své účetní legislativy. Nejsou však charakterizovány jako mezinárodní právo. (Sedláček, 2004, s. 202).

Zásadní koncepční změna v harmonizaci účetnictví je zaznamenána v nové harmonizační strategii, která byla vyhlášena Evropskou komisí r. 2000. Nástrojem regulace účetnictví v Evropě jsou představeny IFRS. Diference od předchozího úmyslu harmonizace účetnictví se skýtá v tom, že účetní jednotky registrované na evropských burzách cenných papírů jsou povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS. (Dvořáková, 2008, s. 4).

Za výčet významných dokumentů ES lze považovat Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2001/65, vydanou 27. 9. 2001, ve které je stanovena změna pravidel pro oceňování roční účetní závěrky a roční konsolidované účetní závěrky daných forem společností, bank a dalších finančních institucí a zabývá se oceňováním finančních nástrojů ve fair value, další je Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady vydané 19. 7. 2002 obsahující informace o sladění individuální a konsolidované účetní závěrky dle IFRS v závislosti na národní legislativě v dané zemi a od září 2002 je účinné, směrnici 2003/51/EHS upravující Směrnici 78/660/EHS, 83/349/EHS a 91/674/EHS o ročních konsolidovaných účetních závěrkách jednotlivých forem společností, a Nařízením ES 1725/2002 Evropského parlamentu a Rady z 29. 9. 2003 o přijetí

konkrétních IFRS v harmonii s Nařízením ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady. (Dvořáková, 2008, s. 4).

K zajištění implementace mezinárodních účetních standardů do nacionálních účetních systémů se vytvořil schvalovací mechanismus IFRS. Jeho cílem je zabezpečit legislativní uznání IFRS v oblasti EU. (Dvořáková, 2008, s. 5).

Dle výše uvedeného vývoje je zřejmé, že v rámci EU jsou v dnešní době IFRS velice významné. Plošné prosazování IFRS na území EU je zdůvodněno jejich vývojem na základě rozsáhlé mezinárodní odborné spolupráce, je možné je všeobecně aplikovat. (Kovanicová, 2004, s. 121).

4 Komparace vybraných finančních výkazů

Díky harmonizaci účetnictví se nachází mezi ČÚL a IFRS značná řada styčných bodů, ovšem se v nich skýtá i mnoho rozdílů vyplývajících z různých priorit a zásad. Rozdíly se mohou odrážet ve finančních výkazech.

Z tohoto důvodu se v rámci této kapitoly pokusím porovnat stručně a v obecnější rovině ČÚL s IFRS, následně se konkrétněji zaměřím na hlavní rozdíly základních finančních výkazů.

4.1 Obecné rozdíly mezi ČÚL a IFRS

ČÚL je národním účetním systémem, který si zakládá na pravidlech a řídí se pokyny Evropského společenství a z nich plynoucích závazků pro ČR.

Oproti tomu se u IFRS nejedná o právní normu, ale účetní systém opírající se o principy určené především kótovaným společností, firmám s podnikatelskými aktivitami velkého rozsahu. K užití IFRS je potřebná hojná odborná kvalifikace určitých pracovníků.

IFRS i ČÚL se konkrétně shodují ve srozumitelnosti, relevantnosti, spolehlivosti a srovnatelnosti informací. ČÚL se dále zmiňuje o správném, průkazném, úplném, přehledném, všem srozumitelném účetnictvím, které jsou účetní jednotky povinny vést způsobem zabezpečujícím trvanlivost účetních záznamů. Účetní jednotce může být udělena výjimka v případě, že použité účetní metody, postupy apod. nejsou v rozporu s ČÚL, budou publikovány v příloze a zároveň se zaručují, že účetnictví bude podávat věrný a poctivý obraz. V IFRS se upřednostňuje obsah před formou, kdežto v ČÚL se klade důraz na výběr metody nezatajující skutečný stav v rámci právní formy. Společnosti se mohou odklonit od požadavků standardu za podmínky, že by se jeho uplatnění stalo pro vykazování zavádějícím a poskytovatelem nevěrohodných účetních informací. IFRS si kladou za cíl vykazovat povahu, příčinu a peněžní dopad vychylující se od daného

standardu. Odklonit se od standardu nelze v případě, kde si IFRS a národní legislativa protirečí. V této situaci se použijí IFRS. (PriceWaterHouseCoopers, 2009, s. 14-15).

Co se týče první aplikace vykazovacího rámce, v IFRS se touto problematikou zabývá standard IFRS 1 a díky němu se zavádí různé úlevy a kladou se určité podmínky spolu s publikováním. Pokud IFRS budou prvně použity, je zapotřebí je zpětně aplikovat na všechny výkazy včetně položek v nich obsažených až k rozvahovému dni. Výjimka je povolena u účtování např. dlouhodobého hmotného majetku, penzijních plánů, podnikových kombinací. V ČÚL se tato problematika neřeší. Od počátku se účetní jednotka musí řídit pravidly danými českou legislativou.

Pokud se účetní jednotka řídí standardy IFRS, potom je povinna zveřejnit účetní závěrku v souladu se všemi standardy a interpretacemi. Společnosti v ČR se řídí českými předpisy, v případě konsolidované účetní závěrky si mohou vybrat mezi IFRS a ČÚL. Za předpokladu účetních jednotek registrovaných na regulovaném trhu s cennými papíry v rámci EU, se účetní závěrka účtuje a sestavuje v souladu s pokyny standardů IFRS.

Při sestavování účetní závěrky je v ČÚL povolena pouze česká koruna. Standardy IFRS je využívána tzv. funkční měna představená jako měna hojně užívaná při provozu podniku, resp. měna s velkým dopadem na podnik. Dle IFRS si účetní jednotka smí zvolit v jaké měně vykazovat účetní závěrku, avšak je nutné přepočítat jednotlivé položky výkazů dle platného kurzu k rozvahovému dni.

V IFRS se zmiňuje pojem tzv. vykazování v hyperinflačním prostředí, kdy se účetní závěrka sestavuje se zúčtovací jednotkou, která je platnou k rozvahovému dni. Na zúčtovací jednotku je nutné převést také srovnávací informace. Hyperinflační prostředí není spojitě s ČR, tudíž pro ČÚL je tento pojen neznámým.

Složky účetního výkaznictví, konkrétně aktiva, vlastní kapitál, závazky, náklady a výnosy, jsou v IFRS definovány, oproti tomu v ČÚL se formulace stejných prvků účetního výkaznictví nenachází.

Tab. 4.1: Složky účetní závěrky

| Výkaz | ČÚL | IFRS | Poznámka |
|--|-----|------|---|
| Rozvaha / Výkaz o finanční pozici | Ano | Ano | - |
| Výsledovka / Výkaz zisku a ztráty | Ano | Ano | Dle požadavků IFRS se položky výnosů a nákladů vykazují ve výkazů úplného výsledku a nebo ve dvou výkazech tj. ve výkazu zisku a ztráty + výkazu o úplné-ho výsledku |
| Výkaz úplného výsledku | Ne | Ano | |
| Výkaz změn vlastního kapitálu | Ano | Ano | Dle IFRS je součástí výkazu celkový úplný výsledek za účetní období a vyčíslení transakcí související s vlastníky. Dle ČÚL jsou ve výkazu obsaženy zisky a ztráty nezaznamenané ve výsledovce. Tento výkaz není ČÚL považován za povinný, ale většinou firem je využíván pro zobrazení věrného a poctivého obrazu účetnictví. |
| Výkaz peněžních toků | Ano | Ano | Dle IFRS je povinností tento výkaz vykazovat, ovšem dle ČÚL nikoliv. |
| Příloha /Komentář | Ano | Ano | Příloha v ČÚL je stručnější oproti požadavkům IFRS na komentář. |

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2 Rozvaha

Rozvaha/ Výkaz o finanční pozici se zabývá složkami aktiv, závazků a vlastního kapitálu.

Oba systémy, český i mezinárodní, ho považují za jeden z primárních výkazů.

4.2.1 Rozvaha podle ČÚL

Rozvaha by měla podávat především informace o funkčním složení aktiv, likviditě podniku, finančním rozložení (kolik máme vlastních a cizích zdrojů) a uspořádání vlastního kapitálu (v podobě interních a externích zdrojů). Funkční skladba v sobě zahrnuje dělbou aktiv na dlouhodobá (stálá) a oběžná. Je důležité zjistit, jak jsou aktiva

likvidní, tzn. jak rychle se přeměňují v peněžní prostředky, k tomuto účelu se pohledávky a závazky vykazují dle zbytkové doby jejich splatnosti. (Kovanicová, 2008, s. 360).

Aktivní položky, které se uvádí na levou stranu rozvahy, jsou tříděny na základě likvidnosti. Nejvíce likvidní je oběžný majetek a nejméně dlouhodobá aktiva. Aktiva jsou vykazována za běžné a minulé období. V běžném se uvádí položky v netto (čistých) hodnotách, kdežto za minulé období jsou součástí také brutto (hrubé) hodnoty a korekce (opravné položky). Pasivní složky rozvahy jsou děleny na základě jejich původu na vlastní a cizí v netto hodnotách. (Růčková, 2010, s. 24).

Pro posouzení finanční stránky firmy jsou pohledávky a závazky spolu s úvěry tříděny podle doby, která zbývá do jejich splatnosti a to ke konci rozvahového dne. (Kovanicová, 2008, s. 361).

4.2.2 Rozvaha podle IFSR

Rozvaha, nazývána též výkaz o finanční pozici, se zakládá na bilancování majetku a zdrojů jeho krytí. Pokud je správně sestavena, je možné z ní vyčíst odpovědi na otázky, jakou skladbu majetku podnik má k dispozici a z jakých zdrojů ji lze financovat, čili na jejich základě je možné zhodnotit finanční pozici a stabilitu účetní jednotky. (Horngren, 2005, s. 8).

Věrohodnost informací z rozvahy je ovlivněna způsobem ocenění rozvahových položek, zvolením správných kritérií pro sumarizaci aktiv a pasiv (podle zásady významnosti), stanovením správného způsobu pro řazení aktiv a pasiv. (Dvořáková, 2008, s. 72).

IAS 1 se zabývá prvky rozvahy, jako jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Jsou v něm stanoveny podmínky, jak je rozpoznat a vykazovat. V této sféře je za předmět úpravy považováno řazení aktivních a pasivních složek v rozvaze s jejich rozlišením na krátkodobé a dlouhodobé, stanovení položek nutných ke zveřejnění v rozvaze, vymezení informací potřebných pro uveřejnění v rozvaze či komentáři.

Z formální stránky je povinností v rozvaze uvést název výkazu, jméno účetní jednotky, zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou účetní závěrku, datum sestavení rozvahy, měnu a číselný řád položek. (Dvořáková, 2008, s. 73). V IAS 1 není dán konkrétní formát sestavení rozvahy. Je v kompetenci účetní jednotky, pro jaký se rozhodne, zda si vybere horizontální či vertikální formu. (Kovanicová, 2005, s. 318).

Horizontální formát si zakládá na rovnosti aktivních a pasivních složek rozvahy (bilanční rovnice), kdežto vertikální forma je postavena na hledisku likvidity, kdy na základě rozdílu aktiv a závazků je získán čistý pracovní kapitál.

V standardu jsou ukázány asi čtyři druhy formátů rozvahy. Může být dělena na sloupce brutto, korekce a netto, další variantou obsahu jsou sloupce brutto spolu s korekcí a netto, jinou může být formální uspořádání zaznamenávající jen položky brutto a záporné položky korekcí čili není vytyčen sloupec netto pro všechny položky, ale jen pro sumu bilančních položek, nebo naopak se mohou uvést pouze hodnoty netto. (Dvořáková, 2008, s. 74-75).

Aktiva a pasiva jsou klasifikována z hlediska času na krátkodobá a dlouhodobá. Účetní jednotky nemají povinnost je takto řadit za podmínek, že je budou řadit dle likvidity a tento postup bude nosičem relevantnějších informací. (Kovanicová, 2005, s. 318).

Způsoby je možné kombinovat, avšak musí být jasně vidět částka, která bude přijata v budoucích dvanácti měsících. Porovnáním aktiv a závazků je možné získat informace o finanční pozici firmy. (Dvořáková, 2008, s. 75-76).

Dle standardu je možné dlouhodobost a krátkodobost aktiv a závazků vytyčit prostřednictvím časového intervalu, kdy za krátkodobé je lze považovat v případě jejich přeměny na peníze během dvanácti měsíců od sestavení rozvahy, a prostřednictvím vytyčení vztahu aktiva nebo závazků k délce provozního cyklu. (Dvořáková, 2008, s. 76).

V situaci, kdy jsou obě kritéria kombinována, standard vymezuje aktivum za krátkodobé, jestli bude uskutečňováno či drženo pro prodej nebo spotřebování v rámci provozního cyklu, bude drženo v první řadě se záměrem obchodování, uskutečnění aktiva bude v průběhu následujících dvanácti měsíců od rozvahového dne či se bude jednat o peněžní prostředky nebo ekvivalenty. Závazek je definován jako krátkodobý za podmínky, že jeho úhrada se uskuteční během provozního cyklu, jeho držení je za účelem obchodování, bude zaplacen v následujících dvanácti měsících od rozvahového dne, nebo účetní jednotka není kompetentní oddálit splatnost závazku na dobu delší dvanácti měsíců. (Loja, 2008, s. 18-19).

Podle podmínek stanovených v IAS 1 je povinná účetní jednotka zveřejnit:

- z aktiv pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, investice oceňované ekvivalenční metodou, odložené daňové pohledávky, finanční aktiva nespádající do jiných vyjmenovaných položek, pohledávky z titulu běžných daní, biologická aktiva, aktiva držena k prodeji dle IFRS 5, zásoby, obchodní a jiné pohledávky, peníze a peněžní ekvivalenty. (Loja, 2008, s. 18-19).

Do rozvahy dle IAS 1 je nutné také zakomponovat položky aktiv, když se vyznačují specifickým znakem v povaze či likvidnosti, jsou užívající odlišný způsob ocenění nebo jsou vlastníky specifické funkce v účetní jednotce (Dvořáková, 2008, s. 78).

- z pasivních položek emitovaný kapitál a rezervní fondy, menšinový podíl, rezervy, odložené daňové závazky, finanční závazky nespádající do již zmiňovaných položek, závazky z titulu běžných daní, obchodní a jiné závazky, závazky vztahující se k celkům určených k prodeji dle IAS 5. (Loja, 2008, s. 18-19). V rozvaze se závazky uvádí v samostatných položkách se zřetelem na významnou výši určitého typu závazku, dle jejich podstaty a doby splatnosti (Dvořáková, 2008, s. 78).

Aktivní položky a závazky jsou vykazovány nekompenzovaně. Výjimka je povolena, pokud ji vyžaduje nějaký účetní standard nebo interpretace.

4.2.3 Komparace ČÚL s IFRS

Při porovnání rozvahy se vyskytuje řada rozdílů. Příkladem je formát, který je v ČÚL vymezen, naproti tomu v IFRS se o konkrétní formě nepíše a tak si ji účetní jednotka smí přizpůsobit vlastním požadavkům. V ČÚL je stanoven závazný minimální rozsah rozvahy, uspořádání a pojmenování jednotlivých položek podle 4. směrnice EU. Je možné je detailněji rozčlenit nebo sloučit. Položky mající nulovou hodnotu se stejně jako v případě IFRS nevykazují. Finančním organizacím je kladena specifická úprava výkazu opět dle 4. směrnice EU. Další difference z hlediska formátu rozvahy se nachází v tom, že IFRS nepožaduje individuální vykazování celkových položek aktiv a závazků. Ve výkazu o finanční pozici účetní jednotka zaznamenává krátkodobá a dlouhodobá aktiva, krátkodobé a dlouhodobé závazky s doložkou, kdy se člení položky podle likvidnosti a poskytují věrohodnější informace. Minimální požadavky, které jsou na jejich vykazování kladeny, jsou zmíněny výše. V situaci uzavření dohody o refinancování nebo restrukturalizaci plateb po rozvahovém dni na časové období delší dvanácti měsíců, nicméně před odsouhlasením účetní závěrky ke zveřejnění, je nutné klasifikovat tyto závazky jako krátkodobé.

V obou systémech je rozlišování položek na krátkodobé a dlouhodobé povinné. U IFRS se vyskytuje výjimka v již zmiňovaném členění dle likvidnosti, v ČÚL je výjimka v rozlišení prvků rozvahy tvořena u časového rozlišení, u kterého není vyžadováno. Základním kritériem pro diferencování položek podle jednotlivých systémů je za podmínek IFRS tzv. provozní cyklus určený danou společností (většinou se jedná o 3 měsíce), oproti tomu v ČÚL se o hmotném a nehmotném majetku rozhoduje na základě doby použitelnosti, která je stanovena nad 12 měsíců a cena je převyšující hranici určenou firmou. Diferencování položek dle času není prováděno v rozvaze u finančních institucí, které jsou povinny zaznamenat analýzu splatnosti v příloze.

Vzájemná kompenzace aktiv a závazků je v IFRS i ČÚL zakázána. Oba systémy jsou tolerujícími určitě výjimky. Např. v IFRS lze vyrovnávat finanční aktiva a závazky, kdy účetní jednotka je majitelem legislativně vymahatelného nároku na kompenzaci a je jí zamýšleno uhradit čistý zůstatek či uskutečnit pohledávku a vypořádat závazek.

Výjimky v ČÚL jsou dány zákonem o účetnictví a jsou do nich řazeny dobropisy či refundace související s konkrétní položkou nákladů/výnosů za účetní období, v němž byly zaúčtovány, doměrky a vratky daní z příjmů, daní nepřímých a poplatků s kompenzací odložených daňových závazků a aktiv pro danou právní entitu, neúmyslné rozdíly z inventarizace vzniklé záměnou různých druhů zásob za účetní období, rezervy, opravné položky, komplexní náklady příštích období, kurzové rozdíly, ztráty a zisky vzniklých z přecenění aktiv či závazků, zúčtování závazků a pohledávek v totožné měně, které jsou splatné během jednoho roku vůči týž straně.

4.3 Výsledovka

Druhý základní výkaz se nazývá výkaz zisku a ztráty/úplného výsledku hospodaření/výsledovka. Česká terminologie je znalá výkazu zisku a ztráty, případně výsledovky. V IFRS se využívají pojmy výkaz zisku a ztráty, výsledovka, výkaz úplného výsledku hospodaření, jelikož v rámci tohoto účetního systému je možné vykazovat úplný výsledek hospodaření ve dvou oddělených prvořadých výkazech, viz část diplomové práce níže.

4.3.1 Výkaz zisku a ztráty (Výsledovka) podle ČÚL

Tento výkaz je sestavován za účelem zjištění jednotlivých výsledků hospodaření (VH) – druhové hledisko. Mezi něž spadá VH za běžnou činnost po zdanění (daní z příjmu), který je tvořen součtem provozního a finančního VH, k němu je přičten mimořádný VH po zdanění, a celkovým součtem dílčích výsledků je zjištěn VH za účetní období. Tím je zpravidla zisk nebo ztráta. Výkaz zisků a ztrát lze rozdělit i dle účelu.

4.3.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření (Výsledovka) podle IFSR

Od roku 2007 se dle standardu IAS 1 odděleně a samostatně vykazuje položka úplného výsledku hospodaření za uplynulé účetní období a položky ovlivňující jeho výši do výkazu o úplném výsledku hospodaření. Uživatelé účetní závěrky se z něho dozvědí informace o celkové výkonnosti účetní jednotky. (Dvořáková, 2008, s. 275).

Do úplného výsledku hospodaření se zařazují všechny náklady a výnosy ovlivňující výši zisku nebo ztráty v příslušném účetním období, a jiné změny vlastního kapitálu nesouvisející s transakcemi s vlastníky, nazývané jako ostatní výsledky hospodaření. (Kovanicová, 2005, s. 57).

Zisk ani ztráta nejsou ovlivněny vlivy přecenění dlouhodobých hmotných aktiv určených k podnikání (IAS 16) a dlouhodobých nehmotných aktiv na reálnou hodnotu (IAS 38), oba případy se zachycují přímo do vlastního kapitálu, dále je neovlivňují důsledky přecenění (gains/losses) finančních aktivních složek tvořících součást portfolia uskutečňovaných finančních investic, efektivní díl zisků/ztrát (gains/losses) ze zajišťovacích nástrojů při opatření peněžních toků (IAS 39), zisky nebo ztráty (gains/losses) z určených pojistných plánů (IAS 39) a kurzové rozdíly zaznamenané nevýsledkově (IAS 21). (Dvořáková, 2008, s. 275).

Příčinou, proč je standardem vyžadováno vykazování úplného výsledku hospodaření, je zachycování výsledkových i nevýsledkových důsledků transakcí v podobně příjmů a újm, a tím i zachycení uceleného pohledu na výsledek hospodaření za účetní období. Na základě komplexního pohledu se může zhodnotit výkonnost podniku. (Dvořáková, 2008, s. 275-276).

Pokud se stane, že se přehodnotí příjmy a újmy, které se vztahovaly a byly zaúčtovány i v minulém období, je povinna účetní jednotka informovat samostatně uživatele účetních informací. (Dvořáková, 2008, s. 276).

Další povinností podniku je publikování daně z příjmu. V IAS 1 se píše dva způsoby, jak je možné zveřejnění vykonat. Za první způsob se pokládá zveřejnění položek hospodářských výsledků v čisté hodnotě, kdy se jednotlivé položky poníží o daň z příjmu nebo druhou možností je publikovat dílčí položky výsledků hospodaření před zdaněním spolu s celkovou daní z příjmů vážící se k položkám. Daň z příjmu se musí odděleně vykazovat u položek ovlivňujících přímo výsledek hospodaření a u položek zachycených nevýsledkově. (Dvořáková, 2008, s. 276).

Informace o úplném výsledku hospodaření se mohou zachytit v rámci jednoho či dvou výkazů. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro jeden výkaz, je povinna do něj zahrnout všechny výnosy a náklady zaznamenané výsledkově i příjmy a újmy, které se zachycují nevýsledkově. V případě dvou výkazů, výsledovky a výkazu o úplném výsledku hospodaření, se ve výsledovce vykazují výnosy a náklady související s výsledkem hospodaření a ve výkazu o úplném výsledku hospodaření transakce nevýsledkově zachycené. Oba výkazy spolu souvisí, jelikož z výsledovky je přepsán zisk či ztráta do výkazu o úplném výsledku hospodaření. (Dvořáková, 2008, s. 276).

IAS 1 si klade určité požadavky na strukturu výkazu. Je nutné v něm zachytit výnosy, finanční náklady, podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků používající ekvivalenční metodu, náklady daňové, zisk či ztráta z ukončovaných činností po jejich zdanění, zisk či ztráta z přecenění aktiv či skupin aktiv a závazků držených k prodeji zapříčiněných ukončením činnosti, zisk nebo ztráta, dílčí složky ostatního výsledku hospodaření, podíly na ostatních výsledcích hospodaření přidružených a společných podniků používajících ekvivalenční metodu, úplný výsledek hospodaření, rozdělení zisku případně ztráty na menšinový podíl a na zisk či ztrátu připadající vlastníkům mateřské společnosti, a v neposlední řadě stejně tak rozdělený výsledek hospodaření. (Loja, 2008, s. 27).

V komentáři nebo přímo ve výkazu se zaznamenají všechny náklady a to buď účelově, či druhově. Standard se však přiklání k vykazování přímo ve výkazu, případně ve výsledovce, pokud se účetní jednotka rozhodne ji vykazovat zvlášť. (Dvořáková, 2008, s. 277).

Výsledovka je v ČR dělena na provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření. Dle IAS 1 se od roku 2004 nevykazuje mimořádná činnost, čili se nezaznamenávají mimořádné výnosy a náklad. Tímto se zkvalitnila její vypovídací schopnost. Položky, které se dříve nazývaly mimořádnými náklady či výnosy, se nyní zahrnují do podnikatelských aktivit a s nimi souvisejícího rizika. Se zrušením mimořádného výsledku hospodaření je související oddělené zaznamenávání výsledku z ukončovaných činností upravené IFRS 5. Standard IFRS 5, dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti, se zabývá touto problematikou komplexně. Nejen IFRS 5 má vliv na zrušení mimořádné činnosti, je spojitě i se změnou standardu IAS 8, účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby. (Dvořáková, 2008, s. 278).

Pokud se jedná o významnou událost, měla by být zaznamenána jako samostatná položka ve výsledovce, případně zevrubně rozepsána v komentáři k účetním výkazům.

Forma výsledovky opět není IAS 1 určena, na rozdíl od 4. směrnice ES, ze které lze vyčíst čtyři formy, horizontální s druhovým či účelovým členěním nákladů a vertikální formu opět členěnou druhově nebo účelově.

Jak již bylo zmíněno výše, náklady se mohou dělit účelově či druhově. Záleží na posouzení účetní jednotky, která varianta bude znamenat spolehlivější a relevantnější volbu. (Strouhal, 2009, s. 431).

Z druhového členění nákladů je možno vyčíst odpověď na otázku, co bylo v dané účetní jednotce spotřebováno, tedy jaká struktura vstupů měla vliv na hospodaření účetní jednotky. Toto uspořádání nákladů je dle IAS 1 jednodušší. (Kovanicová, 2005, s. 329).

Z účelového (funkčního) členění nákladů je možnost přibližně získat odpověď na otázku, za jakým cílem se náklady vynaložily (Kovanicová, 2005, 329). Náklady jsou tříděny na náklady prodaných výrobků, prodaných služeb, prodaného zboží, náklady správní a náklady odbytu. Přinejmenším je nutné odděleně vykázat náklady prodeje. Členění dle účelu je považováno standardem IAS 1 za relevantnější, ovšem subjektivním

problémem. (Dvořáková, 2008, s. 280-281). V tomto případě je účetní jednotka povinná publikovat informace, týkající se druhového členění, příkladem jsou odpisy, informace o mzdách. (Kovanicová, 2005, s. 329).

4.3.3 Komparace ČÚL s IFRS

Na výsledovku v účetním systému IFRS nejsou opět kladeny podmínky na formát výkazu, je však důležité analyzovat náklady buď podle účelu, nebo podle funkce. Hospodářský výsledek včetně úplného výsledku za období příslušejícího menšinovému podílu a majitelům mateřské společnosti jsou zapotřebí vykázat ve výkazu úplného výsledku. Za podmínek dělení nákladů ve výkazu úplného výsledku dle funkce je zapotřebí publikovat i informace o druzích nákladů uvedených ve vysvětlujících poznámkách. Účetní jednotce, vykazující položku provozního hospodářského výsledku, je kladena povinnost do něho začlenit všechny položky mající provozní povahu spolu s položkami nepravidelně se vyskytujícími či nepravidelnou hodnotou. Výčet minimálních položek, nutných ve výkazu dle podmínek IFRS, je uveden výše. V ČÚL je opět známá forma, struktura a označení položek včetně minimálního rozsahu položek uvedených ve výsledovce. Podnik je může podrobněji rozšířit, případně sloučit. Položky o nulové hodnotě se nevykazují stejně jako v případě standardů IFRS. Obdobně jak je tomu u IFRS, se položky nákladů člení druhově či účelově. Výkaz úplného výsledku není ČÚL znám, proto není užíván.

V ČÚL se výsledovka člení na provozní, finanční a mimořádnou činnost, v IFRS se vykazují činnosti provozní a finanční. Mimořádná činnost je v IFRS zakázána. Účetní jednotkou vykazující dle IFRS pro zaznamenání informací týkající se výjimečné situace mající dopad na její účetnictví či přímo na ni se využije komentář k účetní závěrce, popřípadě výkaz úplného výsledku (PriceWaterhouseCoopers, 2009, s. 20). Finanční instituce účtující dle ČÚL jsou z hlediska mimořádné činnosti velice limitované, v mimořádných položkách není možné vykazovat žádné chyby, a přibližuje se stanovisku IFRS.

4.4 Přehled o peněžních tocích (Cash flow)

Další důležitý výkaz v účetnictví je nazván přehledem o peněžních tocích, jinak řečený cash flow (CF). Ve výkazu jsou zaznamenány peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty.

4.4.1 Přehled o peněžních tocích podle ČÚL

Je sestavován za účelem vysvětlení difference mezi stavem peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Jsou porovnávány dva dny, jedná se o počátek a konec účetního (hospodářského) období. (Kovanicová, 2008, s. 364).

CF je tedy složen jak z peněžních prostředků, tak i z peněžních ekvivalentů (velice likvidní finanční majetek). Je vykazován za provozní, investiční a finanční činnost. Zmiňované činnosti se odlišují od těch z výsledovky. (Žůrková, 2007, s. 100-101).

Provozní činnost se vyznačuje vztahem bezprostředně k provozu podniku a dalším aktivitám, které nelze zařadit do investiční či do finanční činnosti, a je ji možno vykazovat metodou přímou či nepřímou. Investiční činnost je zaměřena na pořízení, vyřazení spolu s prodejem dlouhodobých aktiv a také jsou sem spadající úvěry, půjčky a výpomoci, jež není možné zařadit do provozní činnosti. Jak už z názvu vyplývá, financování je spojeno s velikostí a skladbou vlastních i cizích zdrojů, eventuálně se změnou krátkodobých závazků vázících se k této činnosti. Uvedené činnosti je možné vykazovat metodou přímou. (Kovanicová, 2008, s. 364).

Někdy je kladen požadavek, kdy je potřeba vykazovat peněžní toky samostatně (např. spjaté s inkasem, placením úroků, dividend, podílů na zisku,...). (Kovanicová, 2008, s. 365).

Přímá metoda se vyznačuje přímými informacemi o změnách v příjmech a výdajích podniku, kdy její nevýhodou je složitost v dokazování příjmových a výdajových peněžních toků. Nepřímá metoda je zaměřena na změny aktivních a pasivních složek i na změny v nákladech a výnosech. (Veber, 2008, s. 154). Komplikace se projevuje v analytice účtů

zásob, pohledávek, finančního majetku, opravných položek, závazků, rezerv a přechodných účtů (Kovanicová, 2008, s. 367).

4.4.2 Výkaz peněžních toků podle IFRS

Výkaz o peněžních tocích je povinnou součástí účetní závěrky a je upraven standardem IAS 7, výkazy peněžních toků. Existence a celkový rozvoj účetní jednotky je spojen nejen s výkonností podniku, ale také s finanční stabilitou. (Strouhal, 2009, s. 433).

S novelou standardu IAS 7, přijatou v r. 1992, se omezila variantnost, již se nemohou vykazovat do výkazu fondy finančních prostředků, ale pouze peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty za účetní období. (Dvořáková, 2008, s. 285).

Ve výkazu peněžních toků je možné vyčíst informace o schopnosti firmy vyprodukovat peněžní toky v budoucím období a přizpůsobit se podmínkám na trhu, zevrubně zkoumat vztah mezi peněžními toky a ziskovostí podniku a porovnat účinky provozní výkonnosti. (Tamtéž).

Peněžní prostředky má podnik k dispozici v hotovosti nebo na bankovních účtech a jejich součástí jsou tedy peněžní prostředky v hotovosti a vklady na požádání. Většinou si účetní jednotka zřizuje kontokorentní účet, aby se finanční prostředky mohly čerpat do tzv. mínusu. Standardem IAS 7 je tolerováno přečerpání vkladů u banky splatné na požádání a toto přečerpání je bráno jako prvek peněžních prostředků a ekvivalentů.

Peněžní ekvivalenty jsou charakterizovány jako krátkodobé, vysoce likvidní finanční investice pohotově směnitelné za peněžní prostředky předem známé a se skoro bezvýznamným rizikem změny hodnot. Jejich splatnost je dána krátkodobě, zhruba do 3 měsíců od data jejich nabytí. Firmou držené peněžní ekvivalenty (krátkodobé termínované peněžní vklady, krátkodobé dluhové cenné papíry v podobě např. státní pokladniční poukázky, ...) nejsou nakoupeny za účelem prodeje, ale s úmyslem krátkodobé peněžní prostředky spolehlivě uložit a v krátkém čase případně použít na úhradu nějakých krátkodobých závazků. (Kovanicová, 2005, s. 181).

Ve výkazu peněžních toků je zaznamenána provozní, investiční a finanční činnost podniku.

Provozní činnost se zabývá výdělečnou činností podniku a dalšími aktivitami nezahrnutými v investiční či finanční činnosti firmy. Provozní činnost se dělí na hlavní činnost a ostatní provozní činnost. Hlavní provozní činnost se zabývá příjmy z prodeje zboží, výrobků a z poskytovaných služeb, příjmy z licencí, honorářů, nájemného, provizí a úhradami dodavatelům, pojišťovnám, státu, zaměstnancům. Do ostatní provozní činnosti se zařazují příjmy z prodeje krátkodobých uskutečněných cenných papírů a cenných papírů, kterou jsou určeny k obchodování, a výdaje uhrazenými pro pořízení uskutečněných cenných papírů a také cenných papírů, které jsou určeny pro obchodování. (Dvořáková, 2008, s. 288).

Investiční činnost je spjata se získáváním a odprodejem dlouhodobých aktiv. Dělí se na aktivity spojené s pořízením a prodejem pozemků, budov, zařízení a nehmotných aktivních složek rozvahy přiřazovaných do dlouhodobého majetku a nefinančních investic. (Kovanicová, 2005, s. 345). Zmiňované činnosti jsou nositeli základních, běžných a opakujících se výnosů, tzv. revenue (poskytování služeb, obchod,...). S investiční činností se pojí ještě činnosti týkající se dlouhodobých finančních aktiv. Peněžní toky jsou podníceny příjmy z prodeje či úhradami za nabytí majetkových cenných papírů a podílů z jiných podniků, spolu s peněžními toky souvisejícími s nabytím a pozbytím dceřiných podniků a dalších podnikatelských jednotek, cenných papírů dluhových. Jiným podnětem jsou výdaje a příjmy, které jsou způsobené poskytnutím půjček a úvěrů (nezahrnují se úvěry poskytované finanční organizací). Peněžní ekvivalenty a finanční aktivní složky, které se pořídily za účelem prodeje nebo obchodování, se do investiční činnosti nezařazují. (Dvořáková, 2008, s. 287).

Finanční činnost se zabývá obstaráním finančních zdrojů a finančních činností pro účetní jednotku. Je dělena na peněžní toky, které jsou spjaté s opatřováním krátkodobých a dlouhodobých cizích zdrojů financování, a peněžní toky způsobené změnami týkajícími se vlastního kapitálu. Do sféry financování se dle IAS 7 nemusí zahrnovat příjmy a výdaje

spjaté s půjčkami a úvěry poskytované finanční organizací firmě. (Dvořáková, 2008, s. 288).

Ve standardu IAS 7 není stanoveno, do jaké činnosti spadají placené úroky, dividendy a přijaté úroky. Na základě toho je účetním jednotkám povolena možnost volby, ovšem za podmínek nekompenzovaného, odděleného vykázání ve výkazu peněžních toků. Jednou schválený způsob vykazování účetní jednotkou je nutné dodržet i v následujícím účetním období, aby informace byly považovány za konzistentní. (Dvořáková, 2008, s. 289).

Výkaz peněžních toků je možné sestavit přímou či nepřímou metodou. IAS 7 se přiklání pro sestavení výkazu přímou metodou, avšak většinou účetních jednotek je volena spíše metoda nepřímá.

Přímá metoda se zabývá publikováním hlavních tříd peněžních toků (příjmů a výdajů) realizovaných v provozní, investiční a finanční činnosti. Na základě zveřejnění informací z daných oblastí se může odhadnout budoucí vývoj jednotlivých peněžních toků. (Kovanicová, 2005, s. 349). Další variantu sestavení výkazu je možné uskutečnit úpravou položek ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, konkrétněji vycházet z tržeb z prodeje a nákladů na prodej, popřípadě ostatních výnosů a nákladů, a upravit je na peněžní toky. (Dvořáková, 2008, s. 290).

Nepřímá metoda v provozní činnosti se zabývá úpravou hospodářského výsledku. Je upraven o nepeněžní transakce, které se netýkají změn pracovního kapitálu, jsou od něj odečteny položky spojené s investiční či finanční činností a nakonec se upraví o změnu ve stavu zásob, provozních pohledávek, provozních závazků, časového rozlišení, tvorby rezerv za účetní období. (Kovanicová, 2005, s. 353).

Co se týče nepřímé metody v investiční a provozní činnosti, tam se za každých podmínek sestavuje na základě hrubých nekompenzovaných ani navzájem nezapočtených příjmů a výdajů realizovaných v daných oblastech. (Dvořáková, 2008, s. 290).

V standardu IAS 7 je zakázána kompenzace při vykazování brutto peněžních toků v rámci jednotlivých činností. Výjimkou jsou peněžní příjmy a úhrady u položek s vysokými částkami, krátkou dobou splatnosti a rychlým obrátem. (Dvořáková, 2008, s. 291).

Peněžní transakce, které se uskutečnily v cizí měně, se zaúčtují dle standardu IAS 21, dopady změn směnných kurzů, ve funkční měně a s uplatněním příslušného měnového kurzu, k datu, kdy se transakce uskutečnila. Co se týče peněžních toků vyplývajících z daně ze zisku, ty jsou potřeba vykázat v dané oblasti odděleně, většinou se jedná o oblast provozní činnosti. (Dvořáková, 2008, s. 292).

Podniku je dáno za povinnost publikovat složky peněžních ekvivalentů a prostředků spolu se souhlasením těchto položek s položkami uvedenými v rozvaze. U peněžních ekvivalentů je zapotřebí informovat o pravidlech využívaných účetní jednotkou při stanovení položek pokládaných v budoucnu za součást peněžních ekvivalentů. (Dvořáková, 2008, s. 292).

4.4.3 Komparace ČÚL s IFRS

V případě porovnání výkazů v rámci systém ČÚL a IFRS je shledáno několik menších diferencí. Formát je víceméně srovnatelný. V obou případech se výkaz zabývá přehledným uspořádáním peněžních prostředků a ekvivalentů do provozní, investiční a finanční činnosti. Pro jejich vykázání se využívá metody přímé a nepřímé. Metoda přímá je v obou účetních systémech preferována, ale účetní jednotky jsou upřednostňující nepřímou metodu. První rozdíl se skýtá v tom, že dle IFRS je výkaz peněžních toků povinným, kdežto v ČÚL je dobrovolným a je součástí přílohy. Co se týče definice peněžních ekvivalentů je v systému IFRS totožná s ČÚL, rozdíl je dán ve vykazování, kdy v ČÚL jsou známky a poukázky považovány za peněžní ekvivalent, oproti standardům IFRS, kde nejsou vedeny jako finanční aktiva. Na základě ČÚL se do provozní, investiční a finanční činnosti uvádějí položky spojené s mimořádným výsledkem hospodaření, platby daně z příjmů, peněžní toky spojené s vyplácením dividend a inkasem, respektive podílů na zisku. Problematickým se může jevit vykázání úroků, dividend a daní souvisejícími s jednotlivými činnostmi výkazu. Více v Tab. 4.2.

Tab. 4.2: Zařazení úroků, dividend, daní

| Položka | Zařazení ve výkazu peněžních toků | |
|--------------------------|---|--|
| | ČÚL | IFRS |
| Placený úrok | Provozní, finanční činnost. Do investiční činnosti se zařazují v případě, že se hovoří o aktivovaných úrocích | Provozní či finanční činnost |
| Přijatý úrok | Provozní či investiční činnost | Provozní či investiční činnost |
| Placené dividendy | Finanční činnost | Provozní či finanční činnost |
| Přijaté dividendy | Provozní či investiční činnost | Provozní či investiční činnost |
| Placené daně | Provozní, pokud se vyloženě netýkají finanční či investiční činnosti | Provozní, pokud se vyloženě netýkají finanční či investiční činnosti |

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Předposlední výkazem, který bude zmíněn v diplomové práci, se týká vlastního kapitálu. Je pojmenován jako výkaz o změnách vlastního kapitálu.

4.5.1 Přehled o změnách vlastního kapitálu podle ČÚL

Jedná se o přehled sloužící jako informace o důvodech změn stavu jeho jednotlivých složek (zvýšení, snížení) mezi běžným a předchozím účetním obdobím individuálních prvků vlastního kapitálu. Velice užitečné a poutavé jsou důvody změn složek přehledu vlastního kapitálu, které by z něho měly být rozpoznatelné. Jeho forma záleží na účetní jednotce, jako příklad se uvádí sloupcový formát, tabulka, apod. Podstatné transformace budou vyžadovat komentáře. (Kovanicová, 2008, s. 368-369).

4.5.2 Vlastní kapitál, výkaz změn vlastního kapitálu podle IFRS

Pro vlastní kapitál není vytříben jeden standard. Zaobírají se jím koncepční rámec, IAS 1, IAS 8 a IAS 32. Jeho úprava je málo podrobná a nesystematická oproti ostatním standardům.

Jak bylo zmíněno výše, vlastní kapitál je v koncepčním rámci vymezen jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. (Hýblová, 2004, s. 37). Do vlastního kapitálu se řadí vklady společníků firmy, kumulovaný zisk či ztráta. Vlivem přecenění aktiv a závazků se mění výše vlastního kapitálu. Toto přecenění se zaznamenává rozvahově, nikoliv výsledkově, prostřednictvím fondů z přecenění. Na základě předchozích způsobů tvorby se vlastní kapitál člení, z hlediska akciové společnosti, na základní kapitál, fondy z kapitálového přecenění aktivních složek a závazků, nerozdělený zisk, případně neuhrazená ztráta a na fondy představující části nerozděleného zisku, které se účelově vyhrazují. (Dvořáková, 2008, s. 211).

Struktura vlastního kapitálu by měla pojednávat o právním nebo jiném omezení, která se mohou vyskytnout při jeho rozdělování či jeho jiném použití. Požadavek na strukturování vlastního kapitálu se váže na konkrétní právní formu podnikání. (Kovanicová, 2008, s. 258).

U komanditních společností jsou majitelé ručícími za závazky omezeně do výše svých vkladů. Z tohoto důvodu se stává ručení důležitým pro věřitele a snižování kapitálů je považováno za negativní. Pro ochranu věřitelů se manipuluje pouze s určitou částí vlastního kapitálu, proto se vyžaduje především u těchto typů společností hlubší členění. V podstatě se dělí na vlastní kapitál, který je určený k výplatě dividend, a nebo k jinému rozdělení v podobě nerozděleného zisku, a který naopak k těmto účelům není stanoven (základní kapitál, fondy z přecenění, ostatní kapitálové fondy, rezervní fond). Za podmínek v České republice se vlastní kapitál rozčleňuje na základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fond, fondy tvořené ze zisku na základě stanov (statutární fondy) a fondy tvořené ze zisku avšak na základě rozhodnutí valné hromady. (Dvořáková, 2008, s. 212).

Další typy společností jsou představeny veřejnými obchodními (partnerskými) společnostmi nebo firmami jednotlivců (fyzickými osobami). Všichni jsou ručícími za závazky celým svým majetkem, tudíž je pro věřitele podstatné rozčlenění a velikost celkového majetku vlastníků, včetně soukromého. (Kovanicová, 2005, s. 262).

V rozvaze je nutné publikovat minimálně výši základního (emitovaného) kapitálu, rezervních fondů ve shodě s jejich smyslem pro věřitele a ostatní uživatele informací z účetnictví.

Nesplacené nominální hodnoty akcií je potřeba odděleně vykázat a tím budou informováni uživatelé účetních informací o aktuálním stavu základního kapitálu. Tato nesplacená část není nositelem žádného užitku pro firmu, ale spíše je poslem rizika nedobytnosti pohledávky, které je hrozbou pro věřitele a jejich investice. Účetní jednotka je povinna dále zveřejnit maximální předpokládanou výši základního kapitálu, jenž je vodítkem pro potenciální či současně akcionáře. Důležitá je také publikace hodnoty vlastních akcií, které firma má ve svém držení a která může představovat potenciální snížení základního kapitálu. Akcie samozřejmě mohou být firmou prodány. (Dvořáková, 2008, s. 213-214).

Základní kapitál je dále upravován IAS 32. Z jeho pohledu je třeba rozlišovat, jestli vydávané akcie jsou skutečně kapitálovým nástrojem nebo jestli se považují spíše za závazek, popřípadě o složený finanční nástroj. Dále jím jsou řešeny transakční náklady vznikající vydáním akcií. Transakční náklady je nutné zachytit přímo, nikoliv výsledkově, kvůli zjištění čisté výše snížení základního kapitálu. Výši, snižující základní kapitál, je třeba zveřejnit dle IAS 1. Posledním okruhem, který je upravován IAS 32 a týká se základního kapitálu, je zobrazení vlastních akcií nabitých různým způsobem a z různých důvodů (při intervenčních nákupech, od zaměstnanců, za účelem dalšího prodeje,...). IFRS si tedy kladou požadavek na vykazování vlastních akcií snižujících vlastní kapitál a nesmí se vykazovat výsledkově, tzv. nesmí být ovlivněn výsledek hospodaření. (Dvořáková, 2008, s. 214-215).

U většiny zemí je povinností tvořit rezervní fond (viz ČR) v zájmu ochránit věřitele a účetní jednotku před negativními hospodářskými výkyvy. Tím dochází ke kumulování

zisku a k dotování rozšířené reprodukce. Opačná situace se stane, pokud se v podniku vykáže ztráta, kdy se ztráta uhradí z rezervního fondu. (Dvořáková, 2008, s. 216).

Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Sestavení výkazu o změnách vlastního kapitálu je povinností danou IAS 1. Jeho smyslem je poskytnout informace o počátečním, konečném stavu, přírůstcích a úbytcích položek vlastního kapitálu.

I v tomto výkazu se dělí vlastní kapitál na položky, jenž se musí vykázat rovnou ve výkazu a jenž je nutné publikovat přímo ve výkazu o změnách vlastního kapitálu nebo v komentáři k účetním výkazům.

Ve výkazu o změnách vlastního kapitálu je povinností účetní jednotky vykázat úplný výsledek hospodaření (ÚVH) zahrnující výnosy a náklady představující výsledek hospodaření za běžné období, ve ÚVH jsou obsaženy ještě přínosy (gains) a újmy (losses), které nebyly součástí výkazu o ÚVH (Dvořáková, 2008, s. 217). Další součástí výkazu je požadavek na důsledek zpětného zachycení změn v účetních metodách a oprav chyb na každou položku vlastního kapitálu. Měly by v něm být zachyceny vklady vlastníků do podniku a distribuce vlastníkům z firmy (rozhodnutí o výplatě dividend, výběry kapitálu,...), a v neposlední řadě odděleně zaznamenat veškeré změny týkající se položek vlastního kapitálu za účetní období. (Šrámková, 2008, s. 25).

Rovnou ve výkazu nebo v komentáři k účetní závěrce má účetní jednotka povinnost uvést dividendy distribuované vlastníkům za uplynulé účetní období a hodnotu dividendy připadající na akcii. V IAS 1 není kladen požadavek na určitou formu výkazu o změnách vlastního kapitálu, stejně jako u ostatních výkazů v IFRS. Pouze v příloze lze vidět příklady, jak sestavit výkazy. (Dvořáková, 2008, s. 217).

4.5.3 Komparace ČÚL s IFRS

Výkaz o změnách vlastního kapitálu je v systému IFRS považován za jeden ze základních výkazů účetní závěrky. V ČÚL je součástí přílohy, avšak většinou účetních jednotek je shledáván za jeden z primárních výkazů. Finanční instituce jsou povinny tento výkaz sestavovat. V rámci IFRS se pomocí něho vykazuje celkový úplný výsledek za dané období a kapitálové převody mezi vlastníky pro jednotlivé druhy vlastního kapitálu. Popis vlastního kapitálu a výkazu o změnách vlastního kapitálu je více rozebrán v IFRS, v zákoně o účetnictví mu není věnována značná pozornost.

4.6 Příloha

Posledním povinným výkazem, který je nutné v rámci účetní závěrky vykázat a zveřejnit, se nazývá příloha/komentář k účetním výkazům. Jejím smyslem je podrobněji vymezit jednotlivé prvky finančních výkazů.

4.6.1 Příloha podle ČÚL

Příloha je zákonnou součástí účetní závěrky. Zaznamenávají se do ní údaje, které není možné vyčíst z ostatních výkazů účetní závěrky. V ČÚL není určena její přesná struktura, ale je důležité dodržet podmínky v podobě zabezpečení spolehlivé identifikace podniku, informací o použitých účetních metodách, způsobech oceňování, účetních zásadách, poskytnutí doplňujících informací k rozvaze a přehledu o peněžních tocích. (Ryneš, 2010, s. 275).

Zveřejnit účetní závěrku jsou povinny účetní jednotky, které ji sestavují v plném rozsahu a jsou zapsané v Obchodním rejstříku. Jejich povinností je sepsat výroční zprávu. Další podmínkou je kontrola účetní závěrky auditorem, která by měla projít schválením příslušného orgánu (např. valnou hromadou,...). Úkol zveřejnění je dodržen za podmínky předání dokumentů (účetní závěrky, výroční zprávy) rejstříkovému soudu. FO či PO,

sestavující účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu, ji zveřejňuje do Sbírky listin obchodního rejstříku. (Kovanicová, 2008, s. 369-371).

4.6.2 Komentář k účetním výkazům IFRS

Potřeba zveřejnit informace o účetních výkazech v komentáři se týká prakticky všech součástí standardů IFRS. Jako hlavní standardy související s formulací obecných požadavků na publikování informací v komentáři se uvádějí IAS 1 pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky, IAS 8 týkajícího se účetních politik, změn v účetních odhadech a chyb, IAS 14 pro vykazování dle segmentů, IAS 10 rozebírající události po rozvahovém dni a v neposlední řadě IAS 24 uvádějící zveřejnění spřízněných stran. (Dvořáková, 2008, s. 293).

Zpravidla jsou dalšími standardy kladeny požadavky s ohledem na jimi upravující oblast. V diplomové práci se zaměřením na standard IAS 1, kterého se konkrétně týká účetní závěrka a výkazy s ní související, popřípadě IAS 7.

Pro lepší pochopení uživatelů účetních výkazů se rozepisují informace týkající se těchto výkazů do komentáře. Hlavní požadavky na komentář jsou uvedeny v IAS 1 a pokyny pro publikování informací jsou specifikovány ostatními standardy a interpretacemi ke standardům.

Zpravidla se informace uvádí v následující posloupnosti:

- Prohlášení o shodě s IFRS.
- Souhrnná pravidla o použitých účetních politikách. Jedná se o publikování užívaných účetních politik oceňovacíchází a dalších politik, které účetní jednotka aplikuje ve svém účetnictví. Dále je účetní jednotkou informováno o předpokladech související s odhady důležitých veličin publikovaných v účetní závěrce (výchozí, citlivost účetního ocenění v porovnání s metodami a předpoklady, ze kterých se vychází, interpretace změn v odhadech z minulých období). (Dvořáková, 2008, s. 294).

- Dodatkové informace týkající se individuálních položek rozvahy, výsledovky (výkazu o úplném výsledku hospodaření), výkazu peněžních toků, výkazu změn ve vlastním kapitálu. Poznámky k položkám jsou uspořádány dle pořadí, v jakém jsou uvedeny v jednotlivých výkazech.
- Ostatní zveřejňování související s uvedením sídla a právní formy podniku, charakteristika povahy podnikových operací a zásadní činnosti účetní jednotky, jméno mateřského firmy a nejvyšší mateřské firmy ve skupině. (Strouhal, 2009, s. 436).

4.6.3 Komparace ČÚL s IFRS

Komentář k účetním výkazům dle uspořádání standardů IFRS je podrobnější, je na něj odkazováno, dalo by se říci, ve všech standardech ze souboru IFRS. IFRS je dána i struktura komentáře, která je k dispozici výše. V ČÚL jsou součástí přílohy výkaz o peněžních tocích a výkaz změn vlastního kapitálu. Její obsah je stručnější povahy, jsou v ní uvedeny informace týkající se rozvahy, výsledovky, užívaných metod, způsobů oceňování apod.

Shrnutí

Jak již bylo naznačeno výše, hlavním a stěžejním rozdílem mezi systémem ČÚL a IFRS je, že IFRS nejsou účetním systémem, ale jsou charakterizovány jako systém výkaznictví. V ČÚL jsou dány zákony různé postupy účtování a struktura výkazů, kdy je předpokladem účtová osnova, hlavní účetní knihy, kdežto v IFRS jsou koncentrovány na ekonomický prospěch/na výstup, účetní výkazy, nikoliv na strukturu výkazů. IFRS neznají účtovou osnovu, hlavní knihu, knihu analytický účtů apod. Účetní jednotka vykazující dle IFRS je však povinna se řídit jednotlivými standardy, ve kterých jsou kladeny požadavky na výkazy, jinak je v její kompetenci účtovat, jak je jí uznáno za vhodné.

Dále je patrné, že IFRS jsou zaměřeny na více oblastí a tudíž jsou podrobnější z hlediska prvků účetních výkazů a různých účetních situací. V ČÚL jsou některé prvky účetních výkazů pouze zmíněny a některými oblastmi se vůbec nezabývá. Jako příklad je možné zmínit komponentní odepisování, majetek z pohledu finančního leasingu. Na základě různých pohledů obou systémů v některých oblastech jsou prvky výkaznictví zaznamenávány účetními jednotkami na území ČR různě. Některé prvky účetních výkazů jsou také jinak oceněny. Ve většině případů ČÚL jsou prvky oceňovány v historických cenách, oproti tomu IFRS jsou upřednostňující fair value (FV).

5 Praktické příklady

Tato část diplomové práce je zaměřena na praktické příklady týkající se dlouhodobého hmotného majetku, finančního leasingu a odložené daně.

5.1 Leasing

V ČÚL je leasing upraven zákonem o účetnictví, ČÚS a vyhláškou č. 500/2002 Sb. V IFRS je popsán v IAS 17. Lze ho rozdělit na finanční a operativní. Dále je o něm možné účtovat z pohledu nájemce a pronajímatele, ovšem DP je zaměřena pouze na finanční leasing (FL), jelikož v A je zanesen jen majetek spojený s FL, a to z pohledu nájemce. Co se týče operativního leasingu, u něho se neprovádí převod vlastnictví a majetek je stále ve vlastnictví leasingové společnosti. IFRS jsou zaměřeny na ekonomickou skutečnost (podstatu leasingu), ČÚL je upřednostňována právní forma.

Leasing z pohledu nájemce

V ČÚL je zapotřebí splnit jednu podmínku, která je dána převodem vlastnických práv na nájemce po uplynutí doby pronájmu. Obecné podmínky, které jsou kladeny na finanční leasing v systému výkaznictví IFRS, jsou dány v podobě převedení rizika a výhod spojených s držením aktiva na nájemce, na konci nájemní doby je třeba provést převod vlastnictví na nájemce, délka pronájmu by měla tvořit většinu doby použitelnosti aktiva, pokud by se stala situace, kdy by bylo nutné ze strany nájemce předčasně zrušit leasingovou smlouvu, veškeré ztráty zapříčiněné pronajímateli je nájemce povinen neprodleně uhradit, obdobně je to u ztrát a zisků spojených se změnou reálné hodnoty aktiva, kdy je za ně zodpovědný opět nájemce.

V oblasti leasingu je možné nalézt řadu rozdílů. V ČÚL není stanoven konkrétní postup pro účtování finančního leasingu u nájemce. Je možné použít různé postupy. Je v ní kladen pouze jeden požadavek na vykazování a to, že na konci leasingového období je zajištěn převod vlastnického práva a až následně je majetek zařazen do rozvahy, konkrétně

majetku, nájemce. Tzn., že nájemci není povoleno vést majetek ve své rozvaze, přestože všechna kontrola nad daným aktivem je ponechána na něm, a v rozvaze se o majetku bude účtovat až po uplynutí leasingové doby. Během účetních období je zachycen jen v podrozvahové evidenci. Majetek je veden pouze u pronajímatele. V systému standardů IFRS, přesněji dle standardu IAS 17, je majetek zařazen do aktivních složek rozvahy již při počátečním ekonomickém prospěchu pro podnik, tudíž po svěření majetku do držby nájemce. U nájemce je veden majetek nejen v aktivech jako majetek kontrolovaný a odepisovaný účetní jednotkou, ale také jako závazek v podobě zaplacení budoucích leasingových splátek ve výši dlužné částky.

Leasing z pohledu pronajímatele

Z pohledu pronajímatele je pronajatý majetek charakterizován jako dlouhodobá pohledávka ve výši hodnoty čisté investice do leasingu, která je vypočítána jako rozdíl mezi sumou splátek z leasingu a výnosů v budoucím období. Výnosy jsou dány konstantně a jsou děleny na jistinu a úroky. Jejich podíl je měnící.

5.1.1 Příklad na zaúčtování leasingu u nájemce

K 15. listopadu 2010 byla uzavřena leasingová smlouva mezi leasingovou společností a společností XY na užitkový automobil v pořizovací ceně (PC) 410 924,- Kč. Firma XY je plátcem DPH a je touto společností uplatňována jako daňově uznatelný náklad (DUN). Doba pronájmu automobilu byla určena na 36 měsíců. Po skončení pronájmu se nájemce stal majitelem užitkového automobilu. Splátky byly placeny pravidelně vždy k 15. dni v měsíci a jejich výše byla stanovena na 10 092,- Kč v měsíci. První splátka byla navýšena o akontaci v hodnotě 82 185,- Kč. Smlouvu je možné zrušit pouze se souhlasem pronajímatele. Po ukončení leasingu se leasingová společnost, v pozici pronajímatele, dohodla se společností XY, v pozici nájemce, na ceně odkupu v hodnotě 1000,- Kč. Roční úroková míra byla pronajímatelem stanovena na 7,18 %, čili měsíční úroková míra je stanovena na 0,5983 %. Stroj byl uveden do užívání 15. 11. 2010. Leasingová tabulka s potřebnými údaji pro výpočet je zachycena v Příloze E. Pro zjednodušení výpočtu jsou čísla z Přílohy E matematicky zaokrouhlena.

Zaúčtování příkladu na leasing dle ČÚL

Jak již bylo psáno v subkapitole 5.1, aktivum získané leasingem je nájemcem vedeno v rozvaze až po skončení leasingového období a než je ukončeno, je vedeno pouze pro přehled v podrozvahové evidenci. Ani celkový závazek není zaznamenán v rámci závazků společnosti. O majetku, konkrétně užitkovém automobilu, je účtováno v dále popsané posloupnosti. Jak je všeobecně známo je nutné zachytit leasingové splátky podle údajů uvedených v leasingové tabulce (viz Příloha E), ty jsou společností XY vykázány prostřednictvím účtu závazků. Výše akontace, první mimořádné splátky, je stanovena na 82 185,-Kč, jednotlivé měsíční splátky na 10 092,-Kč (jejich roční součet je dán částkou 121 105,20,-Kč). Souvztažně s ním jsou příslušné splátky, s poměrnou částí akontace, v daných částkách zaúčtovány na účet nákladů příštích období, jelikož nyní jsou výdajem, ale nákladem budou až v dalším období. Ke dni splatnosti jsou jednotlivé závazky uhrazeny z bankovního účtu. Proporcionální část splátek je převedena do nákladů za služby, opět v příslušném období, do kterého daný náklad spadá. Na konci doby pronájmu je užitkový automobil se zůstatkovou hodnotou 1000,-Kč převeden na účet majetku. Následně je učiněn ve stejné výši odpis zůstatkové ceny automobilu.

Účetní případy:

- 1. a,** Úhrada 1. leasingové splátky bez akontace, částka 10 092,10,-Kč, spolu s následným časovým rozlišením (čas. rozl.).
b, Úhrada akontace, částka 82 185,-Kč.
- 2.** Leasingová splátka za rok 2011 v částce 121 105,20,-Kč – úhrada spolu s čas. rozl.
- 3.** Leasingová splátka za rok 2012 v částce 121 105,20,-Kč – úhrada spolu s čas. rozl.
- 4.** Leasingová splátka za rok 2013 v částce 100 921,-Kč – úhrada spolu s čas. rozl.

| Peníze | | Závazek z leasingu | | N příštích období | | N- služby | |
|---------------------|--|---|---|---|--|--|-------------|
| 2010 | ^{1a} 82 185,- ^{1b} 10 092,10,- 92 277,10,- | ^{1a} 82 185,- ^{1b} 10 092,10,- | ^{1a} 82 185,- ^{1b} 10 092,10,- | ^{1a} 82 185,- ^{1b} 10 092,10,- KZ:77 619,17,- | ⁵ 4 565,83,- ^{1b} 10 092,10,- | ⁵ 4 565,83,- ^{1b} 10 092,10,- | 2010 |
| 2011 | PS: 92 277,10,- ² 121 105,20,- 213 382,30,- | ² 121 105,20,- | ² 121 105,20,- | PS:77 619,17,- ² 121 105,20,- KZ:50 224,17,- | ⁶ 27 395,- ² 121 105,20,- | ⁶ 27 395,- ² 121 105,20,- | 2011 |
| 2012 | PS: 213 382,30,- ³ 121 105,20,- 334 487,50,- | ³ 121 105,20,- | ³ 121 105,20,- | PS:50 224,17,- ³ 121 105,20,- KZ:22 829,17,- | ⁷ 27 395,- ³ 121 105,20,- | ⁷ 27 395,- ³ 121 105,20,- | 2012 |
| 2013 | PS: 334 487,50,- ⁴ 100 921,- ⁹ 1 000,- 436 408,50,- | ⁴ 100 921,- 1 000,- | ⁴ 100 921,- ⁹ 1000,- | PS:22 829,17,- ⁴ 100 921,- | ⁸ 22 829,17,- ⁴ 100 921,- | ⁸ 22 829,17,- ⁴ 100 921,- | 2013 |
| A – DHM | | Oprávký k DHM | | N - odpisy | | | |
| ⁹ 1000,- | | ⁹ 1000,- | | ⁹ 1000,- | | | |

Obr. 5.1: Zaúčtování leasingu u nájemce dle ČÚL (Vlastní zpracování)

5. Časové rozlišení akontace za rok 2010 v částce 4 565,83,-Kč (2/36 z PC automobilu).
6. Časové rozlišení akontace za rok 2011 v částce 27 395,-Kč (12/36 z PC automobilu).
7. Časové rozlišení akontace za rok 2012 v částce 27 395,-Kč (12/36 z PC automobilu).
8. Časové rozlišení akontace za rok 2013 v částce 22 829,17,-Kč (10/36 z PC automobilu).
9. Odpis ZC užitkového automobilu a její převedení do DHM v částce 1000,- Kč.

V následující ilustraci jsou vykázány účetní výkazy za roky 2010 – 2013 dle ČÚL.

| Rozvaha za rok 2010 | | | Výsledovka za rok 2010 | | |
|---------------------|----------------|--------------------------------------|------------------------|----------------|---------------------|
| Peníze | - 92 277,10,- | HV ₂₀₀₇ - 14 657,93,- | Služby | 14 657,93,- | |
| NPO | 77 619,17,- | | KZ | - 14 657,93,- | Ztráta 14 657,93,- |
| | | | | | |
| Rozvaha za rok 2011 | | | Výsledovka za rok 2011 | | |
| Peníze | - 213 382,30,- | HV _{min.let} - 14 657,93,- | Služby | 148 500,20,- | |
| NPO | 50 224,17,- | HV ₂₀₀₈ - 148 500,20,- | KZ | - 148 500,20,- | Ztráta 148 500,20,- |
| | | | | | |
| Rozvaha za rok 2012 | | | Výsledovka za rok 2012 | | |
| Peníze | - 334 487,50,- | HV _{min.let} - 163 158,13,- | Služby | 148 500,20,- | |
| NPO | 22 829,17,- | HV ₂₀₀₉ - 148 500,20,- | KZ | - 148 500,20,- | Ztráta 148 500,20,- |
| | | | | | |
| Rozvaha za rok 2013 | | | Výsledovka za rok 2013 | | |
| Peníze | - 436 408,50,- | HV _{min.let} - 311 658,33,- | Služby | 123 750,17,- | |
| DHM | 1 000,- | HV ₂₀₁₀ - 123 750,17,- | KZ | - 123 750,17,- | Ztráta 123 750,17,- |
| Oprávký | - 1 000,- | | | | |

Obr. 5.2: Zachycení účetních výkazů za roky 2010 – 2013 dle ČÚL (Vlastní zpracování)

V důsledku zaznamenání FL do účetnictví, čili jeho zaúčtování a vykázání v rámci ČÚL, je HV v jednotlivých letech představen v podobě ztráty. V roce 2010 ztráta byla ve výši 14 657,93,-Kč, v letech 2011-2012 148 500,20,-Kč a v roce 2013 se jednalo o částku 123 750,17,-Kč. V součtu se tedy hovoří o celkové ztrátě v hodnotě 435 408,50,-Kč. Tato ztráta byla vytvořena prostřednictvím součtu jednotlivých měsíčních leasingových splátek spolu s rozpouštěnou akontací a ve výsledovce jsou zaúčtovány jako náklady za poskytnuté služby. V posledním účetním období, resp. v roce 2013, je proveden odpis zůstatkové ceny

užitkového automobilu, která se rovná 1000,-Kč. Tzn., že je tento majetek po skončení platnosti leasingové smlouvy zcela odepsán.

Zaúčtování příkladu na leasing dle IFRS

V systému IFRS je důležité dodržet zásadu, kdy je upřednostněn obsah před formou. Tzn., že hlavní rozdíl oproti ČÚL v účtování u nájemce je spatřen na účtu aktiv, jelikož užitkový automobil je zachycen v PC 410 924,-Kč na účtu stálých aktiv (SA) v okamžiku, kdy jsou na nájemce přenesena práva k držbě užitkového automobilu a také rizika s touto držbou spojená. Zároveň je závazek zahrnut mezi ostatní závazky společnosti XY. Ještě předtím než bude takto učiněno, je zapotřebí stanovit hodnotu užitkového automobilu, velikost závazku a informovat se o míře leasingu, která je požadována pronajímatelem (leasingovou společností).

Toto vstupní ocenění je provedeno ke dni platnosti leasingové smlouvy (15. 11. 2010) a je představeno v podobě nižší hodnoty ze dvou. První hodnota je stanovena fair value (FV) najatého užitkového automobilu a druhá je daná současnou hodnotou minimálních plateb z leasingu.

FV je charakterizována jako hodnota, za kterou je majetek ke dni ocenění možné zakoupit na trhu. Ve většině případů se jedná o totožnou hodnotu s cenou zaplacenou leasingovou společností za aktivum. Čili je nyní myšlena hodnota 410 924,-Kč. Jednotlivé leasingové splátky je potřeba převést z budoucí hodnoty (BH) 10 092,- Kč na současnou hodnotu, aby byla zjištěna jedna z podmínek pro zařazení leasingu jako finančního, tj. aby byla FV vyšší či rovna SH. Konkrétní čísla jsou uvedena v následující Tab. 5.1.

Tab. 5.1: Převod budoucích leasingových splátek na SH v daném roce

| Rok | BH leasingových splátek za rok v Kč | SH leasingových splátek za rok v Kč |
|------------------------|--|--|
| 2010 | 102 369,000 | 101 692,936 |
| 2011 | 121 105,000 | 79 394,545 |
| 2012 | 121 105,000 | 79 394,545 |
| 2013 | 100 921,000 | 70 296,250 |
| Celková hodnota | 445 500,000 | 330 778,276 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Z uvedené tabulky je patrné, že současná hodnota užitkového automobilu je nižší než FV (reálná hodnota majetku k datu počátku leasingu), tudíž je možné leasing klasifikovat jako finanční leasing.

Dále je nutné stanovit výši odpisů. Účetní jednotky vykazující dle systému IFRS, jsou řídicí se standardem IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení. Účetní jednotkou je stanovena lineární metoda odpisování. Jejich výpočet je uveden níže, v jednotlivých krocích účtování o finančním leasingu dle IFRS u nájemce v bodech 7-10.

Jednotlivé kroky pro účtování leasingu u nájemce:

1. Zařazení užitného automobilu do dlouhodobého hmotného majetku (DHM) v PC 410 924,- Kč.
2. Platba akontace, mimořádné leasingové splátky, v částce 92 277,-Kč.
3. Roční souhrn leasingové splátek dělené na **a**, úrok a **b**, úmor/snížení závazku za r. 2010.
4. Roční souhrn leasingové splátek dělené na **a**, úrok a **b**, úmor/snížení závazku za r. 2011.
5. Roční souhrn leasingové splátek dělené na **a**, úrok a **b**, úmor/snížení závazku za r. 2012.
6. Roční souhrn leasingové splátek dělené na **a**, úrok a **b**, úmor/snížení závazku za r. 2013.
Leasingové splátky za r. 2013 zaznamenané spolu se ZC užitkového automobilu.
7. Vykázání lineárních odpisů za rok 2010, doba odpisování byla leasingovou společností určena na 60 měsíců. V roce 2010 je částka stanovena na 13 697,- Kč.
[(410 924 : 60) *2]

8. Vykázání lineárních odpisů za rok 2011, doba odpisování byla leasingovou společností určena na 60 měsíců. V roce 2011 je částka stanovena na 82 185,- Kč.
 $[(410\,924 : 60) * 12]$
9. Vykázání lineárních odpisů za rok 2012, doba odpisování byla leasingovou společností určena na 60 měsíců. V roce 2012 je částka stanovena na 82 185,- Kč.
 $[(410\,924 : 60) * 12]$
10. Vykázání lineárních odpisů za rok 2013, doba odpisování byla leasingovou společností určena na 60 měsíců. V roce 2013 je částka stanovena na 82 185,- Kč.
 $[(410\,924 : 60) * 12]$
11. Úhrada symbolické ZC leasingového majetku v částce 1000,-Kč.

| SA | | Závazek z FL | | Oprávk | | N- odpisy | |
|------------------------|------------------------|-------------------------|------------------------|--------|------------------------|------------------------|--|
| ¹ 410 924,- | | ² 92 277,- | ¹ 410 924,- | | ⁷ 13 697,- | ⁷ 13 697,- | |
| | | ^{3a} 8 186,- | | | | | |
| | | ^{4a} 102 131,- | | | ⁸ 82 185,- | ⁸ 82 185,- | |
| | | ^{5a} 109 711,- | | | ⁹ 82 185,- | ⁹ 82 185,- | |
| | | ^{6a} 97 620,- | | | ¹⁰ 82 185,- | ¹⁰ 82 185,- | |
| | | ¹¹ 1 000,- | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| Peněžní prostředky | | Úroky | | | | | |
| | ² 92 277,- | | ^{3b} 1 907,- | | | | |
| | ³ 10 092,- | | | | | | |
| | ⁴ 121 105,- | | ^{4b} 18 974,- | | | | |
| | ⁵ 121 105,- | | ^{5b} 11 395,- | | | | |
| | ⁶ 101 921,- | | ^{6b} 3 301,- | | | | |
| | ¹¹ 1 000,- | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

Obr. 5.3: Zaúčtování leasingu u nájemce dle IFRS (Vlastní zpracování)

Leasingová smlouva je platná od 15. 11. 2010, proto se musí odpis za rok 2010 rozdělit a vykázat jako 2/12 lineárního ročního dopisu. Obdobně tomu je učiněno v roce 2013,

kdy je odpis stanoven jako 10/12 lineárního ročního odpisu. Dílčí výpočty odpisů jsou uvedeny výše v jednotlivých krocích pro účtování leasingu z pohledu nájemce.

| Rozvaha za rok 2010 | | Výsledovka za rok 2010 | |
|----------------------|-----------------------------------|--------------------------------------|--|
| Majetek 410 924,- | Závazek 310 461,- | Odpisy 13 697,- | |
| Oprávky - 13 697,- | HV ₂₀₀₇ -15 604,- | Úrok 1 907,- | |
| Peníze - 102 369,- | | HV₂₀₀₇ - 15 604,- | |
| Σ A 294 857,- | Σ P 294 857,- | | |
| Rozvaha za rok 2011 | | Výsledovka za rok 2011 | |
| Majetek 410 924,- | Závazek 208 330,- | Odpisy 82 185,- | |
| Oprávky - 95 882,- | HV _{min.let} - 15 604,- | Úrok 18 974,- | |
| Peníze - 223 474,- | HV ₂₀₀₈ - 101 159,- | HV₂₀₀₈ - 101 159,- | |
| Σ A 91 567,- | Σ P 91 567,- | | |
| Rozvaha za rok 2012 | | Výsledovka za rok 2012 | |
| Majetek 410 924,- | Závazek 98 620,- | Odpisy 82 185,- | |
| Oprávky - 178 067,- | HV _{min.let} - 116 763,- | Úrok 11 395,- | |
| Peníze - 344 580,- | HV ₂₀₀₉ - 93 579,- | HV₂₀₀₉ - 93 579,- | |
| Σ A 111 723,- | Σ P 111 723,- | | |
| Rozvaha za rok 2013 | | Výsledovka za rok 2013 | |
| Majetek 410 924,- | Závazek 1000,- | Odpisy 82 185,- | |
| Oprávky - 260 252,- | HV _{min.let} - 210 342,- | Úrok 3 301,- | |
| Peníze - 445 500,- | HV ₂₀₁₀ - 85 486,- | HV₂₀₁₀ - 85 486,- | |
| Σ A 294 828,- | Σ P 294 828,- | | |

Obr. 5.4: Zachycení účetních výkazů za roky 2010 – 2013 dle IFRS (Vlastní zpracování)

Vykázáním a zaúčtováním FL v systému IFRS je podnik zatížen ztrátou, jejíž celková částka je stanovena ve výši 295 828,-Kč (v letech 2010-2013). V roce 2010 je její hodnota představena ve výši 15 604,-Kč, v roce 2011 částkou 101 159,-Kč, v roce 2012 částkou 93 597,-Kč a v posledním roce 2013 obnosem 85 486,-Kč. Jednotlivé ztráty jsou utvořeny lineárními odpisy užitkového automobilu a zaplacenými úroky. Užitkový automobil není po převodu vlastnických práv na konci doby pronájmu dosud zcela odepsán. V příštích dvou letech budou ještě odpisy činit 82 185,-Kč v roce 2012 a v roce 2013 se bude jednat o částku 68 487,-Kč.

V ČÚL je hodnota ztráty o něco nižší, jak bylo zmíněno výše 435 408,50,-Kč, než v IFRS, kdy je celková ztráta předpokládána ve výši 446 500,-Kč. Ovšem při vykazování dle systému IFRS je rozčleněna do více účetních období a tudíž jednotlivé výkazy v účetnictví jsou věrohodnější s lepším obrazem o skutečném hospodaření podniku. Dále, jak je známo, odpisy jsou daňově uznatelným nákladem a tudíž si jimi firma XY může snížit daňový základ a odvést menší daň z příjmu.

Porovnání obou účetních systémů ČÚL a IFRS

Při komparaci účtování o leasingu dle ČÚL a IFRS se došlo k závěru, že vykazování dle systému IFRS je více odrážející ekonomickou realitu. Užitkový automobil, jako aktivní složka podniku, je nositelem ekonomického prospěchu pro společnost. Jednotlivé odpisy jsou rozpuštěny do více účetních období, a tudíž se vykazují po většinu doby použitelnosti aktiva. Co se týče leasingových splátek, dle IFRS jsou zaúčtovány jako úhrada závazku. Oproti tomu v ČÚL jsou zaznamenány jako náklady na služby. V IFRS jsou do nákladových složek započítány hodnoty nákladových úroků a také odpisy za daná účetní období.

Od začátku roku 2008 je povinností účetní jednotky v ČR uzavírat smlouvy o finančním leasingu pouze na dobu, po kterou je pronajatý majetek odepisován dle požadavků uvedených v zákoně o dani z příjmu. Užitkový automobil je odepisován po dobu 5 let. Pokud takto není leasingovou společností učiněno, náklady na leasing se stávají daňově neuznatelnými. Zmíněná podmínka je tedy jakýmsi donucovacím prostředkem

pro podniky, jejíž zásluha je viděna ve vykázání HV v daných podnicích. Jeho vykázání se totiž přibližuje k požadavkům IFRS.

5.2 Odložená daň (OD)

Tato subkapitola je zaměřena na výpočet odložené daně, která má souvislost s vykazováním FL z hlediska nájemce v systému IFRS. Tento výpočet se bude vztahovat k příkladu ze subkapitoly 5.1. Leasing.

V IFRS se OD zabývá standard IAS 12 - Daně ze zisku. V ČÚL ji jsou povinny vykazovat účetní jednotky vedoucí konsolidovanou účetní závěrku a u firem mající povinnost ověřovat svou účetní závěrku auditorem a je upravena ČÚS 003. Stěžejní principy jsou shodné v obou systémech výkaznictví. OD je charakterizována jako dočasný rozdíl mezi účetním hospodářským výsledkem a základem pro výpočet daně z příjmu, který je vynásoben příslušnou sazbou daně z příjmu, nejedná se o platbu závazku vůči státu. Účtování o ni je spíše následkem jiného chápání nákladů v účetnictví a zákona o dani z příjmu. V případě převisu účetní hodnoty nad daňovou se hovoří o odloženém daňovém závazku a v opačném případě, kdy je účetní hodnota nižší než ta daňová, se pojednává o odložené daňové pohledávce. HV je odloženou daní ovlivněn. Dle IFRS je odložená daň oceňována na bázi platné daňové sazby, která je vztahována ke konkrétnímu účetnímu období, kdy se odložený daňový závazek či pohledávka vypořádá. Odložená daň je ve většině případů zaznamenána výsledkově, avšak ČÚL i IFRS je preferována metoda rozvahová, kdy je odložená daň stanovena na základě součinu přechodného rozdílu (odložený daňový závazek či odložená daňová pohledávka) a daňové sazby příslušející k daňovému období. (Strouhal, 2009, s. 321), (Dvořáková, 2008, s. 243).

Základní principy jsou zaznamenány v obou systémech stejné, ovšem je možné nalézt určité rozdíly. V ČÚL je goodwill součástí výpočtu OD, avšak v IFRS je vyřazen. Dále dle IFRS jsou např. rozdíly z přecenění aktiv související s OD vykazovány ve VK.

IFRS se zabývá větší škálou oblastí, než ČÚL, je v nich řešena OD související s konsolidační, akviziční a prvotních rozeznání aktivních a pasivních složek.

Postup výpočtu odložené daně:

1. Nejprve je potřeba zjistit částky zůstatkových hodnot v účetnictví (ÚH) a daňový základ pro všechny aktivní složky a závazky. K tomuto účelu jsou sestaveny následující tabulky (Tab. 5.2-5.4).

Tab. 5.2: Určení částek zůstatkových hodnot v účetnictví a daňového základů

| Účetní období | ÚH závazku na poč.obd. v Kč | LS v Kč | Úrok v Kč | ÚH závazku na konci obd. V Kč |
|-----------------|--------------------------------|-------------------|------------------|----------------------------------|
| 15.11.2010 | 410 924,00 | 82 185,00 | 0,00 | 328 739,00 |
| 1.1.-31.12 2010 | 328 739,00 | 20 184,20 | 1 906,62 | 310 461,42 |
| 1.1.-31.12 2011 | 310 461,42 | 121 105,20 | 18 974,11 | 208 330,33 |
| 1.1.-31.12 2012 | 208 330,33 | 121 105,20 | 11 394,69 | 98 619,82 |
| 1.1.-31.12 2013 | 98 619,82 | 100 921,20 | 3 301,17 | 0,00 |
| 1.1.-31.12 2014 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Celkem | | 445 500,80 | 35 576,59 | |

Zdroj: Vlastní zpracování

ÚH závazku na počátku období je součtem skutečné hodnoty užitkového automobilu k datu jeho pořízení a jeho ZC. Leasingové splátky jsou odrazem ročních součtů reálných plateb podniku za dílčí účetní období a zaplacené úroky jsou uvedeny jako souhrn měsíčních úroků v konkrétním roce. ÚH závazku na konci účetního období je dána sumou ÚH závazku na počátku období spolu s úrokem a od ní se odečte suma LS za příslušný rok.

Dále je nutné zjistit výši účetní hodnoty užitkového automobilu (viz Tab. 5.3).

Tab. 5.3: Stanovení výše účetní hodnoty užitkového automobilu

| Účetní období | PC majetku v Kč | Oprávky v Kč | ÚH aktiva v Kč (PC-Oprávky) | Roční odpis v Kč |
|-----------------|-----------------|--------------|--------------------------------|------------------|
| 1.1.-31.12 2010 | 410 924,00 | 13 697,00 | 397 227,00 | 13 697,00 |
| 1.1.-31.12 2011 | 410 924,00 | 82 185,00 | 315 042,00 | 82 185,00 |
| 1.1.-31.12 2012 | 410 924,00 | 82 185,00 | 232 857,00 | 82 185,00 |
| 1.1.-31.12 2013 | 410 924,00 | 82 185,00 | 150 672,00 | 82 185,00 |
| 1.1.-31.12 2014 | 410 924,00 | 82 185,00 | 68 487,00 | 82 185,00 |
| 1.1.-31.12 2015 | 410 924,00 | 68 487,00 | 0,00 | 68 487,00 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Lineární odpis užitkového automobilu za rok je dán částkou 82 185,00,-Kč a je zaúčtován do nákladů podvojně a souvztažně s opravkami. ÚH užitkového automobilu a závazku z jeho koupě plynoucího stanovena systémem IFRS.

Tab. 5.4: Určení N ve výsledovce dle standardů IFRS (hodnoty jsou uvedeny v Kč)

| Období | Roční odpis | Úrok | Celkem |
|-----------------|-------------|-----------|------------|
| 1.1.-31.12 2010 | 13 697,00 | 1 906,62 | 15 603,62 |
| 1.1.-31.12 2011 | 82 185,00 | 18 974,11 | 101 159,11 |
| 1.1.-31.12 2012 | 82 185,00 | 11 394,69 | 93 579,69 |
| 1.1.-31.12 2013 | 82 185,00 | 3 301,17 | 85 486,17 |
| 1.1.-31.12 2014 | 82 185,00 | 0,00 | 82 185,00 |
| 1.1.-31.12 2015 | 68 487,00 | 0,00 | 68 487,00 |
| Celkem | 410 924,00 | 35 576,59 | 446 500,59 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Určení daňového základu je předepsáno zákony v ČR v platném znění. Dle ČÚL je souhrn hodnot leasingových splátek v každém účetním období a podílu akontace, která je rozdělena na celkovou dobu trvání leasingu, z hlediska daní považován za daňově uznatelný náklad (DUN). Základy aktiv a závazků z daňového pohledu jsou představeny sumou budoucích DUN dle ČÚL pro každé příští období (viz Tab. 5.5).

2. Dalším krokem je stanovit dočasné rozdíly odečtením ÚH užitkového automobilu od jeho daňového základu a odečtením daňového základu pro závazek od jeho ÚH. Daňový závazek je značen znaménkem mínus.

Tab. 5.5: Vypočítání odložené daně pomocí metody rozvahové (výsledky jsou v Kč)

| Období | Daň. základna A a Záv. | ÚH aktiva | Rozdíl I. | ÚH závazku | Rozdíl II. | Σ rozdílů | Výše OD | Daň. sazba |
|-----------------|------------------------------|-----------|------------|---------------|------------|------------|-----------|---------------|
| 15.11 2010 | 445 500,8 | 410 094,0 | 35 406,8 | 410 924,0 | -35 406,8 | 0,0 | 0,0 | 19 % |
| 1.1.-31.12 2010 | 423 033,9 | 397 227,0 | 25 806,9 | 310 461,4 | -112 572,5 | -86 765,6 | -16 485,5 | 19 % |
| 1.1.-31.12 2011 | 274 533,6 | 315 042,0 | -40 508,4 | 208 330,3 | -66 203,3 | -106 711,7 | -20 275,2 | 19 % |
| 1.1.-31.12 2012 | 126 033,4 | 232 857,0 | -106 823,6 | 98 619,8 | -27 413,6 | -134 237,2 | -25 505,1 | 19 % |
| 1.1.-31.12 2013 | 0,0 | 150 672,0 | -150 672,0 | 0,0 | 0,0 | -150 672,0 | -28 627,7 | 19 % |
| 1.1.-31.12 2014 | 0,0 | 68 487,0 | -68 487,0 | 0,0 | 0,0 | -68 487,0 | -13 012,5 | 19 % |
| 1.1.-31.12 2015 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 19 % |

Zdroj: Vlastní zpracování

3. Vypočtení celkového odloženého závazku či celkové odložené pohledávky

Ve firmě se vytváří odložený daňový závazek za podmínek, kdy ÚH aktiva je větší, než daňová základna nebo kdy je ÚH závazku nižší, než je velikost daňové základny.

Podobně je charakterizována odložená daňová pohledávka, která je tvořena za předpokladu, kdy je převládající ÚH aktiva nad jeho daňovou základnou nebo kdy ÚH závazku je větší než jeho daňová základna.

Aby se mohl stanovit celkový odložený daňový závazek či pohledávka, je nutné sesumírovat všechny prozatímní rozdíly u A a závazků a použít platnou daňovou sazbu pro dané účetní období, jelikož během let se daňová sazba vlivem různých změn v daňovém systému mění. Daňová sazba je dána zákonem o dani z příjmu v zemi, kde má společnost sídlo. V letech 2010-2011 se daň z příjmu vyvíjela následovně:

- v r. 2010 její sazba měla hodnotu 19 %,
- v r. 2011 je její stanovena také na 19 %.

Na roky 2012-2015 je odhadnuta na 19 %. Ve společnosti XY bylo o odložené dani účtováno vždy dle sazby daně z příjmu platné v dalším období.

4. V tomto bodě je zapotřebí vypočítat celkový odložený daňový závazek a pohledávku. Odložený daňový závazek či pohledávka jsou zaznamenány v rozvaze jako součet částek z bodu 3 v této subkapitole a to pro všechna A a závazky.

5. A jako poslední bod pro zjištění celkové odložené daňové povinnosti, je stanovit pohyb mezi počátečním a konečným odloženým daňovým závazkem či pohledávkou. Tímto rozdílem se může stát výnos či náklad, které jsou zaznamenány ve výsledovce. V době, kdy ještě nebyla podepsána smlouva o FL, je předpokladem nulová odložená daň. V Tab. 5.6 je zaznamenán pohyb odložených daňových závazků v Kč.

Tab. 5.6: Pohyb odloženého daňového závazku (hodnoty jsou uvedeny v Kč)

| Rok | Odložený daň. závazek na počátku | Odložený daň. závazek na konci | Náklad | Výnos |
|------|-------------------------------------|-----------------------------------|----------|----------|
| 2010 | 0,0 | -16 485,5 | 16 485,5 | |
| 2011 | -16 485,5 | -20 275,2 | 3 789,7 | |
| 2012 | -20 275,2 | -25 505,1 | 5 229,9 | |
| 2013 | -25 505,1 | -28 627,7 | 3 122,6 | |
| 2014 | -28 627,7 | -13 012,5 | | 15 615,2 |
| 2015 | -13 012,5 | 0,0 | | 13 012,5 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní případy:

1. Výchozí situace – zaznamenání leasingu.
2. Akontace.
3. Platba LS za rok 2010: **a**, úrok
b, úmor
4. Oprávka k SA a odpis za rok 2010.
5. Odložený daňový závazek vykázaný k 31. 12. 2010.
- 6., 9., 12. Platba LS za roky 2011-2013.
- 7., 10., 13., 15. a 17. Oprávky k SA a odpisy za roky 2011 – 2013.
- 8., 11. a 14. Odložený daňový závazek vykázaný vždy k 31. 12. 2011 - 2013.

16. a 18. Odložená daňová pohledávka vykázaná vždy k 31. 12. 2014 a 2015.

| SA | | FL-závazek | | Oprávký ke SA | | N- odpisy | |
|------------------------|---------------------------|--------------------------|------------------------|--------------------------|-------------------------|-------------------------|--------------------------|
| ¹ 410 094,- | | ² 82 185,- | ¹ 410 094,- | ⁴ 13 697,- | ⁴ 13 697,- | | |
| | | ³ 18 277,6,- | | ⁷ 82 185,- | ⁷ 82 185,- | | |
| | | ⁶ 102 131,1,- | | ¹⁰ 82 185,- | ¹⁰ 82 185,- | | |
| | | ⁹ 109 710,5,- | | ¹³ 82 185,- | ¹³ 82 185,- | | |
| | | ¹² 97 620,0,- | | ¹⁵ 82 185,- | ¹⁵ 82 185,- | | |
| | | | | ¹⁷ 68 487,- | ¹⁷ 68 487,- | | |
| Peněžní prostředky | | N-úroky | | OD-Rozvaha | | OD-Výsledovka | |
| | ² 82 185,- | ³ 1 906,6,- | | ⁵ 16 485,5,- | ⁵ 16 485,5,- | | |
| | ³ 20 0184,2,- | ⁶ 18 974,1,- | | ⁸ 3 789,7,- | ⁸ 3 789,7,- | | |
| | ⁶ 121 105,2,- | ⁹ 11 394,7,- | | ¹¹ 5 229,9,- | ¹¹ 5 229,9,- | | |
| | ⁹ 121 105,2,- | ¹² 3 301,2,- | | ¹⁶ 15 615,2,- | ¹⁴ 3 122,6,- | ¹⁴ 3 122,6,- | ⁶ 15 615,2,- |
| | ¹² 100 921,2,- | | | ¹⁸ 13 012,5,- | | | ¹⁸ 13 012,5,- |

Obr. 5.5: Zaúčtování účetních případů na OD dle IFRS (Vlastní zpracování)

Porovnání obou účetních systémů ČÚL a IFRS

Jak již bylo zmíněno v Tab. 5.5, byla odložená daň vypočítána metodou rozvahou, která je upřednostněna jak v ČÚL, tak v standardech IFRS. Další možností výpočtu je metoda výsledková.

Účetní jednotkou, vykazující majetek dle ČÚL a pořízený FL, je veden majetek pouze v podrozvahové evidenci, tudíž se nepočítá OD, tzn. rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Účetní jednotkou řídící se ČÚL by bylo uskutečněno porovnatelné vykázání OD a to v případě, kdy by firma byla vlastníkem automobilu opatřeného nákupem. (Loja, 2008, č. 3, s. 42-48). V systému výkaznictví IFRS je OD vykazována do VK a celkově je v IFRS více rozebíraná daná problematika.

5.3 Komponenty dlouhodobého majetku (dále DM)

Tento pojem je obsažen ve standardech IFRS, resp. je přímo charakterizován v IAS 16. Řadí se do nich náhradní díly a komponenty souvisejí s užíváním budov, pozemků a zařízení. Jsou přímo jejich významnou součástí, která je dekomponována na jednotlivé části. Komponenty DM jsou popsány jako majetek s dobou použitelnosti delší jednoho roku, avšak s jinou dobou životnosti aktiva, se kterým jsou komponenty spjaty. Je zapotřebí o nich účtovat a vykazovat je odděleně s ohledem na IAS 1 a to jako samostatné aktivní složky. O ostatních náhradních dílech je účtováno jako o zásobách.

Do významných komponent jsou zařazeny takové náhradní díly a jiné komponenty, jejichž náklady související s jejich pořízením jsou význačné v poměru k pořizovacím nákladům majetku. Komponenty DM jsou odepisovány jako samostatné části, jelikož každé aktivum a každá jeho komponenta se vyznačují jinou dobou použitelnosti (viz IAS 16).

ČÚL tento pojem nezná a zpravidla je o náhradních dílech účtováno jako o zásobách materiálu.

5.2.1 Příklad na zaúčtování náhradních dílů

Dne 7. března 2010 byla firmou XY zakoupen starší nákladní automobil se sklápěčkou v ceně 2 100 074,-Kč Na základě informací ze zákona o dani z příjmu byl nákladní automobil zahrnut do 2. odpisové skupiny, tzn., že bude odepisován po dobu 5let. Skutečná doba životnosti je totožná s dobou odepisování (5 let), poněvadž je automobil společností velice využíván. Součástí sklápěčkového nákladního automobilu jsou 3 nápravy. Na prvních dvou nápravách jsou umístěna 4 kola, kdežto na poslední 8 kol. Jejich průměrná délka životnosti je stanovena na 2 roky kvůli zmíněnému častému užívání nákladního automobilu. Jejich spotřeba je nestejnomořná. Kola na zadní nápravě jsou zatížena více, než-li ta na prvních dvou nápravách. K 1. září 2011 budou společností zakoupeny 4 nové pneumatiky v celkové PC 33 640,-Kč a zaznamenány v účetnictví jako spotřeba materiálu, tzn. do N, kdy bylo využito metody B při účtování zásob. V průběhu

následujícího účetního období bude zapotřebí vyměnit zbývajících pneumatiky. Pro zjednodušení není o DPH uvažováno.

Účtování o náhradních dílech z pohledu ČÚL

Účetní případy:

1. Pořízení nákladního automobilu se sklápěčkou v PC 2 100 074,- Kč.
2. Platba dodavateli v částce 2 100 074,- Kč
3. Účetní odpis aktiva za rok 2007 ve výši 140 005,- Kč
4. K 1. 9. 2011 nákup náhradních dílů v podobě 4 pneumatik v celkové hodnotě 33 640,- Kč.
5. Platba za 4 nakoupené pneumatiky dodavateli v ceně 33 640,- Kč.
6. Účetní odpis majetku za rok 2011 ve výši 420 015,- Kč.

| DHM | | Dodavatelé | | Oprávký k DHM | |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|------------------------|------------------------|
| ¹ 2 100 074,- | | ¹ 2 100 074,- | ⁴ 33 640 | | ³ 140 005,- |
| | | ⁵ 33 640,- | | | ⁶ 420 015,- |
| Bankovní účet | | N – spotřeba materiálu | | N- odpisy | |
| | ² 2 100 074,- | ⁴ 33 640,- | | ³ 140 005,- | |
| | ⁵ 33 640,- | | | ⁶ 420 015,- | |

Obr. 5.6: Zaúčtování účetních případů o náhradních dílech dle ČÚL (Vlastní zpracování)

V následující tabulce jsou uvedeny zaokrouhlené hodnoty za období 2010-2015 týkající se vykazování DM v účetnictví. Vykazování DM se vztahuje k příkladu 5.2.1.

Tab. 5.7: Záznam DM v účetnictví dle ČÚL

| Rok | PC automobilu | Účetní odpis | ZC automobilu | Spotřeba mat. | Dopad na HV |
|------|---------------|--------------|---------------|---------------|-------------|
| 2010 | 2 100 074,- | 140 005,- | 1 960 069,- | - | 140 005,- |
| 2011 | 2 100 074,- | 420 015,- | 1 540 054,- | 33 640,- | 453 655,- |
| 2012 | 2 100 074,- | 420 015,- | 1 120 039,- | 33 640,- | 453 655,- |
| 2013 | 2 100 074,- | 420 015,- | 700 024,- | - | - |
| 2014 | 2 100 074,- | 420 015,- | 280 009,- | - | - |
| 2015 | 2 100 074,- | 280 009,- | 0,- | - | - |

Zdroj: Vlastní zpracování

V Tab. 5.7 jsou uvedeny účetní odpisy za jednotlivé roky, jejich vliv na PC a HV. Údaje za roky 2012-2015 jsou plánované, jelikož společnost má v úmyslu v r. 2012 vyměnit zbývajících pneumatiky. V roce 2010 je účetní odpis stanoven jako 4/12 z ročního odpisu a v roce 2015 jako 10/12 ročního odpisu. ZC je zjištěna jako rozdíl mezi PC a odpisem v 1. roce, v následujících letech jako rozdíl ZC v předešlém období a účetního odpisu.

Účtování o náhradních dílech z pohledu IFRS

V systému IFRS se o náhradních dílech neúčtuje jako o zásobách, ale majetek je dělen na komponenty, které se odepisují zvlášť. Z příkladu 5.2.1 je zřejmé, že jako majetek bude veden starší nákladní automobil a jako jeho komponenty budou vykázány pneumatiky. Účtování a vykazování o automobilu a pneumatikách bude uvedeno v následujícím textu.

Tab. 5.8: Přehled majetku firmy XY

| | N na pořízení | Doba použitelnosti v letech | Rovnom. odpis/rok |
|-------------------|---------------|-----------------------------|-------------------|
| Nákl. automobil | 1 999 154,- | 5 | 399 831,- |
| Pneumatiky | 100 920,- | 2 | 50 460,- |
| Celková hodnota A | 2 100 074,- | - | - |

Zdroj: Vlastní zpracování

Je známo, že k 1. září 2011 budou firmou XY pořízeny 4 nové pneumatiky v částce 33 640,- Kč, aby se mohly vyměnit stávající a opotřebované pneumatiky. Opotřebovaná sada pneumatik bude plně odepsána v srpnu 2011. V průběhu roku 2012 bude zapotřebí nakoupit další čtyři pneumatiky, aby byly nahrazeny za ty z první sady. Na základě dat ze zadání z příkladu 5.2.1 a tabulky 5.8 je možné vypočítat odpisy u nákladního automobilu a zároveň i odpisy komponent (pneumatik). Bude se jednat o rovnoměrné odepisování, které bude zaneseno do Tab. 5.9.

Tab. 5.9: IFRS – zaznamenání DM v účetnictví

| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Nákl. automobil - PC | 1 999 154,- | 1 999 154,- | 1 999 154,- | 1 999 154,- |
| Nákl. automobil - odpis | 133 277,- | 399 831,- | 399 831,- | 399 831,- |
| Nákl. automobil - ZC | 1 865 880,- | 1 466 049,- | 1 066 218,- | 666 387,- |
| Pneumatiky - PC | 100 920,- | 100 920,- | 100 920,- | 100 920,- |
| Pneumatiky - odpis | 16 820,- | 50 460,- | 33 640,- | - |
| 2. sada - odpis | - | 5 607,- | 16 820,- | 11 213,- |
| Pneumatiky - ZC | 84 100,- | 61 673,- | 11 213,- | 0,- |
| Σ aktiv | 1 949 980,- | 1 527 722,- | 1 077 431,- | 666 387,- |
| Dopad na HV | 150 097,- | 455 898,- | 450 291,- | 411 044,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

Data v tabulce 5.9 jsou opět matematicky zaokrouhlena a údaje za roky 2012-2013 jsou plánované.

Postup účtování dle IFRS:

1. Nakoupení sklápěčkového nákladního automobilu a jeho zaúčtování do aktiv podniku:
 - a, majetek bez komponent v PC 1 999 154,- Kč;
 - b, komponenty v PC 33 640,- Kč.
2. Zaplacení za nákup nákladního automobilu v ceně 2 100 074,- Kč.
3. Účetní odpis za rok 2010: a, odpis majetku bez komponent ve výši 133 277,- Kč
 - b, odpis pneumatik ve výši 16 820,- Kč.
4. Zakoupení čtyř nových pneumatik v ceně 33 640,- Kč.

5. Zaplacení dodavateli za pneumatiky v ceně 33 640,- Kč.

6. Odepsání DHM za rok 2011: **a**, odpis automobilu bez komponent ve výši 399 831,- Kč

b, odpis pneumatik z první sady ve výši 50 460,- Kč

c, odpis pneumatik z druhé sady ve výši 5 607,- Kč.

| DHM | | Peněžní prostředky | | Závazky-dodavatelé | |
|---------------------------|--|--------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|
| ^{1a} 1 999 154,- | | | ² 2 100 074,- | ² 2 100 074,- | ^{1a} 1 999 154,- |
| | | | ⁵ 33 640,- | ⁵ 33 640,- | ^{1b} 100 920,- |
| | | | | | ⁴ 33 640,- |
| Pneumatiky | | Oprávkky k majetku | | N- odpisy | |
| ^{1b} 100 920,- | | | ^{3a} 133 277,- | ^{3a} 133 277,- | 2010 |
| ⁴ 33 640,- | | | ^{3b} 16 820,- | ^{3b} 16 820,- | |
| | | | ^{6a} 399 831,- | ^{6a} 399 831,- | 2011 |
| | | | ^{6b} 50 460,- | ^{6b} 50 460,- | |
| | | | ^{6c} 5 607,- | ^{6c} 5 607,- | |

Obr. 5.7: Zaučtování účetních případů o náhradních dílech dle IFRS (Vlastní zpracování)

Porovnání obou účetních systémů ČÚL a IFRS

V ČÚL je nákup náhradních dílů vykázán jako spotřeba materiálu. Za podmínky, kdy se jedná o nákladné náhradní díly, je účetnictví zkreslováno z pohledu likvidity majetku účetní jednotky, která je vykázána v účetní závěrce za dané účetní období, ve kterém se náhradní díly obměňují. V systému standardů IFRS je dopad výměny náhradních dílů/komponent na likviditu menší, jelikož je rozložen do více účetních období. (Dvořáková, 2008, s. 96).

Kdyby bylo povoleno v ČÚL odepisovat jednotlivé součásti daného aktiva s odlišnou dobou použitelnosti zvlášť, nebylo by nutné tvořit rezervy na opravy DM.

Dle IAS 37- Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, není doporučeno rezervy na DM utvářet, poněvadž se nejedná o závazek a společnost není povinna případné opravy majetku provést. (Dvořáková, 2008, s. 96).

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo srovnat a vytyčit rozdíly mezi českou účetní legislativou a mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Samotné téma je rozčleněno do několika kapitol a subkapitol.

V první kapitola je věnována charakteristice českého účetního systému, zákonu o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 upravující tento zákon, českých účetních standardů a základních principů českého účetního systému. Dále jsou v ní zmíněny pojmy jako účet, princip dokumentace, kontrolní systém a zabírá se účetní závěrkou a uzávěrkou. Předpisy v českém účetnictví jsou koncipovány jako účetní systém.

Druhá kapitola se zaměřuje na požadavky plynoucí z mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zabývá se nejzákladnějším standardem pro účetní závěrku v podobě koncepčního rámce, kde jsou stanoveny základní požadavky, které jsou vyžadovány po účetní jednotce řídící se mezinárodními standardy účetního výkaznictví a také jsou zde podrobně definovány prvky v účetní závěrce (výnosy, náklady, ...), o kterých se česká účetní legislativa nezmiňuje. Účetní závěrka je taktéž upravena mezinárodním účetním standardem číslo 1, ve kterém jsou upraveny výkazy jako rozvaha, výsledovka spolu s výkazem o úplném výsledku hospodaření, výkaz vlastního kapitálu, a mezinárodním účetním standardem číslo 7, který je zvláště věnován výkazu peněžních toků. Diferencí oproti české účetní legislativě je, že mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou považovány za systém výkaznictví.

Další část je věnována harmonizaci účetnictví, která je spjata s procesem globalizace, politickými změnami, apod. Jak je známo, v povědomí jsou tři proudy harmonizace (směrnice Evropské Unie, mezinárodní standardy účetního výkaznictví a ve Spojených státech všeobecně uznávané účetní principy). Diplomová práce se zabírá jen harmonizací evropských směrnic a mezinárodních standardů účetního výkaznictví, jelikož tato problematika je velice obšírná. V každém proudu jsou obsaženy jiné historické základy, a tudíž je v každém toku přikládána náležitá důležitost rozlišným skutečnostem. Dalším jádrem věci, které je spjaté s harmonizací, je, že mezinárodní standardy účetního výkaznictví

se nezaobírají tím, jak a na jakých účtech se účetní operace zachytí v účetních knihách, jak je tomu v české účetní legislativě. Účetní systém se stále mění a zdokonaluje stejně tak, jako se vyvíjí přibližování a spojitost české účetní legislativy k mezinárodním účetním standardům. Českou účetní legislativou jsou přejaty pouze některé části konceptů a tím jsou zapříčiněny potíže v praktickém podnikání. V současné době se mezinárodní standardy účetního výkaznictví snaží přiblížit staršímu a propracovanějšímu americkému systému, který se zabývá všeobecně uznávanými účetními principy.

Čtvrtá kapitola se zabývá komparací účetních výkazů v jednotlivých systémech, kdy každým systémem jsou upřednostňovány jiné cíle. Zatímco účetnictví v ČR je striktně podřízeno daňovým zákonům a dalším předpisům, mezinárodní standardy účetního výkaznictví se snaží věrně vyobrazit ekonomickou realitu. Pro společnosti na území ČR, které se řídí předpisy v ČR a taktéž mezinárodními standardy účetního výkaznictví, je prospěšné vést účetnictví separovaně dle české účetní legislativy a podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví či se jako další alternativa jeví úprava hospodářského výsledku na konci období o rozdíly vyplývající různosti české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jednotlivé výkazy jsou v jádru totožné, avšak mezinárodními standardy účetního výkaznictví je požadována větší přehlednost a srozumitelnost, jsou jimi stanoveny určité požadavky na výkazy ovšem bez formátu výkazu, pouze jsou uvedeny příklady možné jejich struktury a vzhledu. České účetní předpisy jsou velice spjaté s požadavky 4. směrnice Evropské Unie, a tak je kladen důraz na strukturu a formát výkazů. Jiným rozdílem je například odlišné definování prvků účetní závěrky, čímž dochází k různému chápání pojmů. V české účetní legislativě nejsou řešeny nějaké pojmy, které jsou v mezinárodních standardech účetního výkaznictví obsaženy, proto se v určitých situacích firmy řídí mezinárodními standardy účetního výkaznictví, ačkoli to není jejich povinností. Někdy se firmy zaobírají vlastní intuicí, resp. přesvědčením, čímž se účetní výkazy stávají méně porovnatelnými. V neposlední řadě se prvky účetní závěrky oceňují jiným způsobem v české účetní legislativě a jinak v mezinárodních standardech účetního výkaznictví.

Poslední kapitola se koncentruje na praktickou aplikaci české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví v reálném prostředí z pohledu finančního

leasingu, odložené daně a náhradních dílů. V každém příkladu je naznačen postup zúčtování a vykázání daného problému zprvu dle české účetní legislativy a následně nastínění příkladu dle požadavků mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jako nejzřetelnější a nejobvyklejší příklad se jeví situace finančního leasingu, pomocí něhož se najde mnoho diferencí z pohledu obou systémů. Českou účetní legislativou není majetek získaný prostřednictvím finančního leasingu uznán během doby pronájmu jako aktivum firmy, jelikož na něj nemá z hlediska vlastnictví právo a stále je jeho majitelem pronajímatel, resp. leasingová společnost. Zatímco mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají na danou problematiku jiný pohled. Už od počátku, kdy je mezi leasingovou společností a účetní jednotkou sepsána leasingová smlouva, se majetek stává vlastnictvím podniku, jelikož již samotným pronájmem je firmou zaznamenán ekonomický prospěch z pronajatého aktiva a je jí také přebíráno vlastnické právo a s ním související riziko. Ve spojitosti s převodem finančního leasingu z české účetní legislativy na mezinárodní standardy účetního výkaznictví je v této kapitole vypočítána odložená daňová povinnost za jednotlivá období buď ve formě odložené daňové pohledávky, či odloženého daňového závazku. Jako poslední ukázka z praxe v páté kapitole je uvedeno komponentní odepisování dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, kdy je majetek dělen na jakýsi základ aktiva a jeho části neboli komponenty. Aktivum i komponenty se liší v době použitelnosti a tedy i v době odepisování. Komponenty jsou charakteristické nižší dobou životnosti, rychleji jsou odepsány a tak je nutné je pravidelně vyměňovat za nové. Díky tomuto postupu není třeba tvořit rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Česká účetní legislativa pojem komponentní odepisování nezná.

Přínosem dané práce je zjištění základních informací skýtajících především v mezinárodních standardech účetního výkaznictví a propojení těchto informací do české účetní legislativy. Také zjištění četných rozdílů, které se nachází mezi českou účetní legislativou a mezinárodními standardy účetního výkaznictví, je přínosné, jelikož se jejich prostřednictvím naskytne širší rozhled v problematice. Diplomovou práci mohou využívat studenti, veřejnost pro stručný přehled o mezinárodních standardech účetního výkaznictví a také pro nástin rozdílů mezi českým a mezinárodním účetním systémem. Většina účetních jednotek v ČR není znalá v oblasti týkající se mezinárodních standardů

účetního výkaznictví a našimi právními předpisy není vytvářeno vhodné prostředí pro jejich širší zavedení.

Seznam použité literatury

Citace

BLECHOVÁ, J.; JANOUŠKOVÁ, J. *Podvojně účetnictví v příkladech 2010*. 10. vyd. Praha: Grada, 2010. 191 s. ISBN 978-80-247-3208-4.

Česko. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In *Finanční zpravodaj*. 2007, roč. 37, č. 11-12/1, s. 294-388. Dostupný také z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_pravpred_60007.html>. ISSN 0322-9653.

Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů*. 1991, částka 107, s. 2790-2806. Dostupný také z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf_42073.html>. ISSN 1211-1244.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 384 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

FINANCE MEDIA. *Finanční výkazy*. [online] Finance media, c2011. [cit. 2011-04-08]. Dostupný z www: <<http://www.firemnifinance.cz/uzitecne-nastroje/formulare/financni-vykazy>>

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; ALLIOTT, John A. *Introduction to Financial Accounting: International Edition*. 9thed. New Jersey: PEARSON, 2005. 672 s. ISBN 0-13-196875-0.

HÝBLOVÁ, E.; SEDLÁČEK, J.; VALOUCH, P. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. 138 s. ISBN 80-210-3473-4.

Kolektiv autorů. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005*. 1. vyd. Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 2249 s. ISBN 80-239-5721-X.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18. vyd. Praha: Bova Polygon, 2008. 440 s. ISBN 978-80-7273-152-7.

- KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept*. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- LOJA, R. Možnosti přetřídění položek rozvahy a výsledovky podle českých předpisů do výkazu vyhotovených podle IFRS. *Účetnictví*. 2008, č. 2, s. 18-33.
- LOJA, R. Odložená daň vznikající při převodu finančního leasingu vykazovaného podle českých předpisů na IFRS u nájemce. *Účetnictví*. 2008, č. 3, s. 42-48. ISSN 0139-5661.
- LOUŠA, F. *Zákon o účetnictví v praxi*. 4.vyd. Praha: Grada, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2942-8.
- MLÁDEK, R. *Světové účetnictví IFRS, US GAAP*. 3. vyd. Praha: Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.
- OBCHODNÍ VĚSTNÍK. *Způsob zveřejňování účetních závěrek v OV*. [online] Praha: Economia, c2011. [cit. 2011-04-08]. Dostupný z www:< <http://ov.ihned.cz/?p=309000>>
- PriceWaterHouseCoopers: *IFRS a české účetní předpisy, podobnosti a rozdíly prosinec 2009* [online]. 2011-3-15. 80 s. (PDF). Dostupný z WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/index.jhtml>>.
- RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza*. 3. vyd. Praha: Grada, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3308-1.
- RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2010. 992 s. ISBN 978-80-7263-580-1.
- SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 1.vyd. Praha: C. H. Beck, 2004. 374 s. ISBN 80-7179-859-2.
- SCHIFFER, V. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2005. 336 s. ISBN 80-7273-117-3.
- SCHIFFER, V. *Inventarizace v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5.
- STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. *Účetnictví 2009 velká kniha příkladů*. 1. aktual. vyd. Brno: Computer Press, 2009. 659 s. ISBN 978-80-251-2425-3.
- ŠRÁMKOVÁ, A.; JANOUŠKOVÁ, M. *IAS/IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, 2008. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.

VEBER, J.; SRPOVA, J. a kolektiv. *Podnikání malé a střední firmy*. 2. vyd. Praha: Grada, 2008. 320 s. ISBN 978-80-247-2409-6.

ZACKO, K. *Účetní uzávěrka a závěrka*. [online] Praha: Az-data, c2010. [cit. 2010-10-22].

Dostupný z www:< <http://www.az-data.net/ucetni-uzaverka-zaverka.php>>

ŽŮRKOVÁ, H. *Plánování a kontrola – klíč k úspěchu*. 1. vyd. Praha: Grada, 2007. 136 s. ISBN 978-80-247-1844-6.

Bibliografie

ANTHONY, R. N.; REECE, J. S. *Accounting principles*. 7thed. USA: IRWIN, 1995. 686 s. ISBN 0-256-12401-9.

BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI a.s., 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

International financial reporting standards IFRS 2010. Bound Volume. 2. ed. London: IASB, 2010. 3136 s. ISBN 978-1-907026-60-7.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Seznam příloh

Příloha A: Seznam českých účetních standardů

Příloha B: Seznam interpretací k českým účetním standardům

Příloha C: Seznam IFRS

Příloha D: Seznam interpretací k IFRS

Příloha E: Leasingová tabulka

Příloha F: Vzor rozvahy ve zjednodušeném formátu

Příloha G: Vzor výkazu zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu

Příloha H: Vzor přehledu o peněžních tocích

Příloha I: Vzor konsolidované rozvahy dle IFRS

Příloha J: Vzor konsolidovaného výkazu zisku a ztráty

Příloha A: Seznam ČÚS

Tab. A1: Seznam ČÚS

| | |
|---------|---|
| ČÚS 001 | Účty a zásady účtování na účtech |
| ČÚS 002 | Otevírání a uzavírání účetních knih |
| ČÚS 003 | Odložená daň |
| ČÚS 004 | Rezervy |
| ČÚS 005 | Opravné položky |
| ČÚS 006 | Kurzové rozdíly |
| ČÚS 007 | Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob |
| ČÚS 008 | Operace s cennými papíry a podíly |
| ČÚS 009 | Deriváty |
| ČÚS 011 | Operace s podnikem |
| ČÚS 012 | Změny vlastního kapitálu |
| ČÚS 013 | Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek |
| ČÚS 014 | Dlouhodobý finanční majetek |
| ČÚS 015 | Zásoby |
| ČÚS 016 | Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry |
| ČÚS 017 | Zúčtovací vztahy |
| ČÚS 018 | Kapitálové účty a dlouhodobé závazky |
| ČÚS 019 | Náklady a výnosy |
| ČÚS 020 | Konsolidace |
| ČÚS 021 | Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurz a likvidace |
| ČÚS 022 | Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby |
| ČÚS 023 | Přehled o peněžních tocích |

Zdroj: STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. Účetnictví 2009 velká kniha příkladů, s. 600.

Příloha B: Seznam interpretací k ČÚS

Tab. B1: Seznam interpretací k ČÚS

| | |
|--------|---|
| I - 1 | Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv |
| I - 2 | Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech |
| I - 3 | Rezerva na splatnou daň |
| I - 4 | Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence |
| I - 5 | Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku |
| I - 7 | Komisionářské smlouvy |
| I - 8 | Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku |
| I - 9 | Odložená daň - první vykázání |
| I - 10 | Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele |
| I - 11 | Srovnatelnosti informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů |
| I - 12 | Factoring |
| I - 13 | Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek |
| I - 14 | Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace |

Zdroj: STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. Účetnictví 2009 velká kniha příkladů, s. 600.

Příloha C: Seznam IFRS

Tab. C1: Seznam IFRS

| | |
|--------|---|
| IFRS 1 | První aplikace mezinárodní standardů účetního výkaznictví |
| IFRS 2 | Úhrada akcie |
| IFRS 3 | Podnikové kombinace |
| IFRS 4 | Pojišťovací smlouvy |
| IFRS 5 | Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti |
| IFRS 6 | Průzkum a hodnocení minerálních nalezišť |
| IFRS 7 | Finanční nástroje – zveřejňování |
| IFRS 8 | Provozní segmenty |
| IFRS 9 | Finanční nástroje (prozatím obsahuje: Finanční aktiva: klasifikace a oceňování) |
| IAS 1 | Sestavování a zveřejňování účetní závěrky |
| IAS 2 | Zásoby |
| IAS 7 | Výkazy peněžních toků |
| IAS 8 | Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby |
| IAS 10 | Události po rozvahovém dni |
| IAS 11 | Dlouhodobé závazky |
| IAS 12 | Daně ze zisku |
| IAS 16 | Pozemky, budovy a zařízení |
| IAS 17 | Leasingy |
| IAS 18 | Výnosy |
| IAS 19 | Zaměstnanecké požitky |
| IAS 20 | Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory |
| IAS 21 | Dopady změn směnných kurzů cizích měn |
| IAS 23 | Výpůjční náklady |
| IAS 24 | Zveřejnění spřízněných stran |

| | |
|--------|---|
| IAS 26 | Penzijní plány |
| IAS 27 | Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků |
| IAS 28 | Investice do přidružených podniků |
| IAS 29 | Vykazování v hyperinflačních ekonomikách |
| IAS 31 | Vykazování účasti ve společných podnicích |
| IAS 32 | Finanční nástroje: prezentace |
| IAS 33 | Zisk na akcii |
| IAS 34 | Mezitímní účetní výkaznictví |
| IAS 36 | Snížení hodnoty aktiv |
| IAS 37 | Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky |
| IAS 38 | Nehmotná aktiva |
| IAS 39 | Finanční nástroje: účtování a oceňování |
| IAS 40 | Investice do nemovitostí |
| IAS 41 | Biologická aktiva |

Zdroj: STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. Účetnictví 2009 velká kniha příkladů, s. 613-614.

Příloha D: Seznam interpretací k IFRS

Tab. D1: Seznam interpretací k IFRS

| | |
|----------|--|
| IFRIC 1 | Změny závazků vyplývajících z dekontaminace, uvedení do původního stavu a podobně |
| IFRIC 2 | Členské podíly v družstvech a podobné nástroje |
| IFRIC 4 | Určení zdali je předmětem smlouvy leasing |
| IFRIC 5 | Dekontaminační fondy a fondy pro uvedení do původního stavu |
| IFRIC 6 | Závazky vyplývající z účasti na specifických trzích – likvidace elektrických a elektronických zařízení |
| IFRIC 7 | Uplatnění metody přepracování a znovuvykázání podle IAS 29 – vykazování v hyperinflačních ekonomikách |
| IFRIC 8 | Působnost IFRS 2 |
| IFRIC 9 | Přehodnocení vložených derivátů |
| IFRIC 10 | Mezitímní vykazování a snížení hodnoty |
| IFRIC 11 | IFRS 2 – Transakce s akcemi skupiny a vlastními akciemi |
| IFRIC 12 | Dohody o poskytování licenčních služeb |
| IFRIC 13 | Zákaznické věrnostní programy |
| IFRIC 14 | IAS 19 – Vztah mezi aktivy definovaných požitků a požadavky na minimální tvorbu zdrojů |
| IFRIC 15 | Smlouvy o výstavbě nemovitostí |
| IFRIC 16 | Zajištění čisté investice do zahraniční dceřiné společnosti |
| SIC 7 | Zavedení eura |
| SIC 10 | Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem |
| SIC 12 | Konsolidace - Jednotky zvláštního určení |
| SIC 13 | Spoluovládané jednotky – Nepeněžní vklady |
| SIC 15 | Operativní leasingy – Pobídky |
| SIC 21 | Daně ze zisku – Zpětná ziskatelnost přeceněných neodepisovaných aktiv |
| SIC 25 | Daně ze zisku – Změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů |

| | |
|--------|--|
| SIC 27 | Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu |
| SIC 29 | Zveřejňování – Ujednání o poskytování licencovaných služeb |
| SIC 31 | Výnosy – Barterové transakce zahrnující reklamní služby |
| SIC 32 | Nehmotná aktiva – Náklady na webové stránky |

Zdroj: STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. Účetnictví 2009 velká kniha příkladů, s. 614-615.

Příloha E: Leasingová tabulka

Tab. E1: Leasingová tabulka

| Měsíc | Placeno | Pojistné | Min. leasingová splátka | Úrok | Závazek | Snížení závazku/Úmor |
|---------------|--------------------|---------------|-------------------------|-------------------|-------------|----------------------|
| 11 | 92277,1000 | 0,0000 | 92277,1000 | 0,0000 | 410924,0000 | 92277,1000 |
| 12 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1906,6215 | 318646,9000 | 8185,4785 |
| Celkem | 102369,2000 | 0,0000 | 102369,2000 | 1906,6215 | | 100462,5785 |
| 1 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1857,6437 | 310461,4215 | 8234,4563 |
| 2 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1808,3729 | 302226,9653 | 8283,7271 |
| 3 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1758,8073 | 293943,2382 | 8333,2927 |
| 4 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1708,9451 | 285609,9455 | 8383,1549 |
| 5 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1658,7846 | 277226,7906 | 8433,3154 |
| 6 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1608,3239 | 268793,4752 | 8483,7761 |
| 7 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1557,5613 | 260309,6991 | 8534,5387 |
| 8 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1506,4949 | 251775,1603 | 8585,6051 |
| 9 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1455,1230 | 243189,5553 | 8636,9770 |
| 10 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1403,4437 | 234552,5783 | 8688,6563 |
| 11 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1351,4552 | 225863,9220 | 8740,6448 |
| 12 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1299,1556 | 217123,2772 | 8792,9444 |
| Celkem | 121105,2000 | 0,0000 | 121105,2000 | 18974,1113 | | 102131,0887 |
| 1 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1246,5431 | 208330,3328 | 8845,5569 |
| 2 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1193,6158 | 199484,7759 | 8898,4842 |
| 3 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1140,3717 | 190586,2917 | 8951,7283 |
| 4 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1086,8091 | 181634,5634 | 9005,2909 |
| 5 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 1032,9260 | 172629,2725 | 9059,1740 |
| 6 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 978,7205 | 163570,0986 | 9113,3795 |
| 7 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 924,1907 | 154456,7191 | 9167,9093 |
| 8 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 869,3346 | 145288,8098 | 9222,7654 |
| 9 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 814,1502 | 136066,0444 | 9277,9498 |
| 10 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 758,6357 | 126788,0946 | 9333,4643 |
| 11 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 702,7890 | 117454,6303 | 9389,3110 |
| 12 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 646,6081 | 108065,3193 | 9445,4919 |
| Celkem | 121105,2000 | 0,0000 | 121105,2000 | 11394,6946 | | 109710,5054 |
| 1 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 590,0910 | 98619,8274 | 9502,0090 |
| 2 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 533,2358 | 89117,8184 | 9558,8642 |
| 3 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 476,0404 | 79558,9543 | 9616,0596 |
| 4 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 418,5028 | 69942,8947 | 9673,5972 |
| 5 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 360,6209 | 60269,2975 | 9731,4791 |
| 6 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 302,3927 | 50537,8185 | 9789,7073 |
| 7 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 243,8160 | 40748,1111 | 9848,2840 |
| 8 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 184,8889 | 30899,8272 | 9907,2111 |
| 9 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 125,6092 | 20992,6161 | 9966,4908 |
| 10 | 10092,1000 | 0,0000 | 10092,1000 | 65,9747 | 11026,1253 | 10026,1253 |
| Celkem | 100921,0000 | 0,0000 | 100921,0000 | 3301,1726 | | 97619,8274 |

1000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě podkladů z firmy XY

Příloha F: Vzor rozvahy ve zjednodušeném formátu

Tab. F1: Vzor rozvahy ve zjednodušeném formátu - aktiva

| | | |
|---|--|---|
| <p>Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů</p> | <p>ROZVAHA ve zjednodušeném rozsahu (v celých tisících Kč)</p> <p>ke dni _____</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px auto; width: 150px;"> <p style="text-align: center;">IČ</p> </div> | <p>Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky</p> <p>_____</p> <p>Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky</p> <p>_____</p> |
|---|--|---|

| Označení | AKTIVA | Číslo řádku | Běžné účetní období | | | Minulé úč. období |
|----------|---------------------------------------|-------------|---------------------|--------------|------------|-------------------|
| | | | Brutto 1 | Korekce 2 | Netto 3 | Netto 4 |
| a | b | c | | | | |
| | AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12) | 001 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| A. | Pohledávky za upsaný základní kapitál | 002 | | | 0 | |
| B. | Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06) | 003 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| B. I. | Dlouhodobý nehmotný majetek | 004 | | | 0 | |
| B. II. | Dlouhodobý hmotný majetek | 005 | | | 0 | |
| B. III. | Dlouhodobý finanční majetek | 006 | | | 0 | |
| C. | Oběžná aktiva (ř. 08 až 11) | 007 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| C. I. | Zásoby | 008 | | | 0 | |
| C. II. | Dlouhodobé pohledávky | 009 | | | 0 | |
| C. III. | Krátkodobé pohledávky | 010 | | | 0 | |
| C. IV. | Krátkodobý finanční majetek | 011 | | | 0 | |
| D. I. | Časové rozlišení | 012 | | | 0 | |

Tab. F2: Vzor rozvahy ve zjednodušeném formátu - pasiva

| Označení | PASIVA | Číslo řádku | Běžné účetní období | Minulé účetní období |
|----------|---|-------------|---------------------|----------------------|
| a | b | c | 5 | 6 |
| | PASIVA CELKEM (ř. 14 + 20 + 25) | 013 | 0 | 0 |
| A. | Vlastní kapitál (ř. 15 až 19) | 014 | 0 | 0 |
| A. I. | Základní kapitál | 015 | | |
| A. II. | Kapitálové fondy | 016 | | |
| A. III. | Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku | 017 | | |
| A. IV. | Výsledek hospodaření minulých let | 018 | | |
| A. V. | Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) | 019 | | |
| B. | Cizí zdroje (ř. 21 až 24) | 020 | 0 | 0 |
| B. I. | Rezervy | 021 | | |
| B. II. | Dlouhodobé závazky | 022 | | |
| B. III. | Krátkodobé závazky | 023 | | |
| B. IV. | Bankovní úvěry a výpomoci | 024 | | |
| C. I. | Časové rozlišení | 025 | | |

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Zdroj: Finance Media [online]

Příloha G: Vzor výkazu zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu

Tab. G1: Vzor výkazu zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu

| | | |
|--|---|---|
| <p>Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů</p> | <p>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu (v celých tisících Kč)</p> | <p>Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky</p> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p>Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky</p> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> |
| <p>ke dni</p> | | |
| <p>IČ</p> | | |

| Označení | TEXT | Číslo řádku | Skutečnost v účetním období | |
|----------|--|----------------|-----------------------------|--------------|
| | | | sledovaném 1 | minulém 2 |
| a | b | c | | |
| I. | Tržby za prodej zboží | 1 | | |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 2 | | |
| + | Obchodní marže (ř. 01 - 02) | 3 | 0 | 0 |
| II. | Výkony | 4 | | |
| B. | Výkonová spotřeba | 5 | | |
| + | Přidaná hodnota (03 + 04 - 05) (ř. | 6 | 0 | 0 |
| C. | Osobní náklady | 7 | | |
| D. | Daně a poplatky | 8 | | |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 9 | | |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 10 | | |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 11 | | |
| G. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 12 | | |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 13 | | |
| H. | Ostatní provozní náklady | 14 | | |
| V. | Převod provozních výnosů | 15 | | |
| I. | Převod provozních nákladů | 16 | | |
| * | Provozní výsledek hospodaření [ř. 06 - 07 - 08 - 09 + 10 - 11 - 12 + 13 - 14 + (-15) - (-16)] | 17 | 0 | 0 |
| VI. | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | 18 | | |
| J. | Prodané cenné papíry a podíly | 19 | | |
| VII. | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | 20 | | |
| VIII. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | 21 | | |
| K. | Náklady z finančního majetku | 22 | | |
| IX. | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | 23 | | |
| L. | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | 24 | | |
| M. | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | 25 | | |
| X. | Výnosové úroky | 26 | | |
| N. | Nákladové úroky | 27 | | |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 28 | | |
| O. | Ostatní finanční náklady | 29 | | |

| | | | | |
|-------|---|----|---|---|
| XII. | Převod finančních výnosů | 30 | | |
| P. | Převod finančních nákladů | 31 | | |
| * | Finanční výsledek hospodaření [ř. 18 - 19 + 20 + 21 - 22 + 23 - 24 - 25 + 26 - 27 + 28 - 29 + (-30) - (-31)] | 32 | 0 | 0 |
| Q. | Daň z příjmů za běžnou činnost | 33 | | |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 17 + 32 - 33) | 34 | 0 | 0 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | 35 | | |
| R. | Mimořádné náklady | 36 | | |
| S. | Daň z příjmů z mimořádné činnosti | 37 | | |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 35 - 36 - 37) | 38 | 0 | 0 |
| T. | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) | 39 | | |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 34 + 38 - 39) | 40 | 0 | 0 |
| **** | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 40 + 37 + 33 + 39) | 41 | 0 | 0 |

Sestaveno

dne:

Právní forma účetní

jednotky:

Předmět podnikání účetní

jednotky:

Podpisový záznam:

Zdroj: Finance Media [online]

Příloha H: Vzor přehledu o peněžních tocích

Tab. H1: Vzor přehledu o peněžních tocích

| | | | |
|--|---|---|--|
| <p>Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů</p> | <p>PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH (v celých tisících Kč)</p> | <p>Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky</p> <p>-----</p> <p>Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky</p> <p>-----</p> | |
| <p>ke dni</p> | | | |
| <table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <td style="padding: 5px;">IČ</td> </tr> </table> | | IČ | |
| IČ | | | |

| | | |
|--|--|---|
| P | Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období | 0 |
| Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost) | | |
| Z | Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním | |
| A 1 | Úpravy o nepeněžní operace | 0 |
| A 1 1 | Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku | |
| A 1 2 | Změna stavu opravných položek, rezerv | |
| A 1 3 | Zisk z prodeje stálých aktiv | |
| A 1 4 | Výnosy z dividend a podílů na zisku | |
| A 1 5 | Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky | |
| A 1 6 | Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace | |
| A * | Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami | 0 |
| A 2 | Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu | 0 |
| A 2 1 | Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv | |
| A 2 2 | Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv | |
| A 2 3 | Změna stavu zásob | |
| A 2 4 | Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů | |
| A * | Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami | 0 |
| A 3 | Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných | |
| A 4 | Přijaté úroky | |
| A 5 | Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období | |
| A 6 | Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů | |

| | | | |
|---|-----|---|---|
| A. | 7 | Přijaté dividendy a podíly na zisku | |
| A | *** | Čistý peněžní tok z provozní činnosti | 0 |
| Peněžní toky z investiční činnosti | | | |
| B | 1 | Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv | |
| B | 2 | Příjmy z prodeje stálých aktiv | |
| B | 3 | Půjčky a úvěry spřízněným osobám | |
| B | *** | Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti | 0 |
| Peněžní toky z finanční činnosti | | | |
| C | 1 | Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků | |
| C | 2 | Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty | 0 |
| C | 2 1 | Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd. | |
| C | 2 2 | Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům | |
| C | 2 3 | Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů | |
| C | 2 4 | Úhrada ztráty společníky | |
| C | 2 5 | Přímé platby na vrub fondů | |
| C | 2 6 | Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně | |
| C | *** | Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti | 0 |
| F. | | Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků | 0 |
| R. | | Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období | 0 |

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

Zdroj: Finance Media [online]

Příloha I: Vzor konsolidované rozvahy dle IFRS

| KONSOLIDOVANÁ ROZVAHA (v tis. Kč): | | | | | |
|------------------------------------|--|-----------|------------|---------------|--|
| | | běžný rok | minulý rok | | |
| Aktiva celkem | | | | Pasiva celkem | |
| A | Pohledávky za upsaný základní kapitál | | | A | Vlastní kapitál |
| B | Dlouhodobý majetek | | | A.I. | základní kapitál |
| B.I. | dlouhodobý nehmotný majetek | | | A.II. | kapitálové fondy |
| B.II. | dlouhodobý hmotný majetek | | | A.III. | rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku |
| B.III. | dlouhodobý finanční majetek | | | A.III.3. | konsolidační rezervní fond |
| B.III.1. | z toho: podíly v ovládaných a řízených osobách | | | A.IV. | výsledek hospodaření min. let |
| B.IV. | aktivní konsolidační rozdíl (+) pasivní konsolidační rozdíl (-) | | | A.V. | výsledek hospodaření běžného účetního období bez menšinových podílů (+/-) |
| C | Oběžná aktiva | | | A.V.2. | podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (+/-) |
| C.I. | zásoby | | | B | Cizí zdroje |
| C.II. | dlouhodobé pohledávky | | | B.I. | rezervy |
| C.III. | krátkodobé pohledávky | | | B.II. | dlouhodobé závazky |
| C.IV. | krátkodobý finanční majetek | | | B.III. | krátkodobé závazky |
| D | Časové rozlišení | | | B.IV. | bankovní úvěry a výpomoci |
| | | | | B.IV.1. | z toho: bank. úvěry dlouhodobé |
| | | | | C.I. | Časové rozlišení |
| | | | | D.I. | Menšinový vlastní kapitál |
| | | | | D.I.1. | Menšinový základní kapitál |
| | | | | D.I.2. | Menšinové kapitálové fondy |
| | | | | D.I.3. | Menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let |
| | | | | D.I.4. | Menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období |

Obr. I1: Vzor konsolidované rozvahy dle IFRS (Obchodní věstník [online])

Příloha J: Vzor konsolidovaného výkazu zisku a ztráty dle IFRS

| KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (v tis. Kč): | | | | | |
|---|---|--|--|-------------------------|--|
| I+II | Tržby za prodej zboží a výkony | | | M | Změna stavu rezerv, opr. položek ve finanční oblasti |
| I+II.1. | z toho: tržby za prodej zboží a vl. výrobků a služeb | | | VI+VII+VIII+IX+X+XI+XII | Jiné finanční výnosy |
| II.2. | Změna stavu vnitr. zás. vl. výroby | | | J+K+L+N+O+P | Jiné finanční náklady |
| II.3. | Aktivace | | | * | Finanční výsledek hospodaření |
| A+B | Náklady vynaložené na prodané zboží a výkon, spotřeba | | | Q | Daň z příjmu za běžnou činnost |
| + | Přidaná hodnota | | | ** | Výsledek hosp. za běž. činnost |
| C | Osobní náklady | | | XIII | Mimořádné výnosy |
| E | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | | | R | Mimořádné náklady |
| G | Změna stavu rezerv, opr. položek | | | S | Daň z příjmu z mimoř. činnosti |
| III+IV+V | Jiné provozní výnosy | | | * | Mimořádný výsledek hospodaření |
| D+F+H+I | Jiné provozní náklady | | | T | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům |
| * | Provozní výsledek hospodaření | | | *** | Výsledek hosp. za účet. období |
| | | | | XIV. | Zúčtování záporného konsolidačního rozdílu |
| | | | | U. | Zúčtování kladného konsolidačního rozdílu |
| | | | | ***** | Menšinové podíly na výsledku hospodaření (+/-) |
| | | | | ***** | Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci (+/-) |
| | | | | ***** | Konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období bez menšinových podílů (+/-) |

Obr. J1: Vzor konsolidovaného výkazu zisku a ztráty dle IFRS (Obchodní věstník [online])